

## Obsah

<b>AKTUALITY</b> .....	2
Novela standardu ISQC 1 <i>Zdeňka Drápalová</i> .....	4
<b>TÉMA ČÍSLA – DOPRAVA A LOGISTIKA</b>	
Postavení a význam dopravy v rámci hospodářství ČR <i>Tereza Halouzková</i> .....	6
Audity společností v odvětví dopravy a logistiky <i>Pavel Pražák, Lukáš Hájek</i> .....	10
Daňová specifika v dopravě a logistice <i>David Borkovec, Marcela Zbožínková</i> .....	15
<i>Rozhovor s finančním ředitelem skupiny C.S.CARGO Marcelem Kalakajem</i> Současná situace v odvětví dopravy a logistiky z pohledu jednoho z největších hráčů na tomto trhu .....	18
<b>NA POMOC AUDITORŮM</b>	
Předávání klientů <i>Stanislav Staněk, Michal Štěpán</i> .....	20
<b>ZE ZAHRANIČÍ</b>	
Nejrozsáhlejší modernizace účetních předpisů v Německu od roku 1985 <i>David Třytko, Ivana Oravcová</i> .....	24
Až 52 procent slovenských firem se setkala s podvodným chováním .....	26
<b>LIDÉ A FIRMY</b> .....	28

## @ e-příloha Auditor 9/2009

### OBSAH

- Uplatnění ISA úměrně k velikosti a složitosti účetní jednotky
- Předávání klientů - vzorové dokumenty
- Firmy tají své hospodaření
- Nový zákon o auditorech přinesl více nezávislosti i více povinností

Toto číslo vyšlo **25. 11. 2009**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **2. 12. 2009**

## Vstup do auditorské profese



Zdeněk  
Grygar

Zákon o auditorech stanovuje, že nutným předpokladem vstupu do profese auditora je zejména dosažené vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu, způsobilost k právním úkonům, bezúhonnost, praxe asistenta auditora a úspěšné složení auditorských zkoušek. Shodně tyto předpoklady stanovovaly i v novodobé historii České republiky i předchozí zákony upravující auditorskou profesi.

V působnosti Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR (dále jen Výbor) je příspěvek ke splnění posledního z uvedených předpokladů, tj. složení auditorské zkoušky. Zpravidla všechny profesní komory u nás upravují vstup uchazečů do svých řad složením zkoušky, která má ověřit odborné znalosti v rámci svého zaměření a působnosti. Obdobně i ostatní státy Evropské unie podmiňují vstup do národních auditorských komor složením obdobné zkoušky.

V rámci KA ČR upravuje organizaci, zaměření a realizaci auditorských zkoušek Zkušební řád. Letošní sněm bude tuto vnitřní směrnici schvalovat tak, aby byla uvedena do souladu s nově přijatým zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který platí s účinností od 14. dubna letošního roku. O tom, jak Výbor postupoval při přípravě návrhu Zkušebního řádu pro letošní sněm bylo podrobně pojednáno v mém příspěvku v časopisu Auditor č. 7/2009. Rád bych se proto

dále zmínil pouze o těch skutečnostech, které možná v záplavě objemných sněmovních materiálů mohou auditoři přehlédnout, a které já považuji za důležité nebo zajímavé.

K 1. listopadu máme na KA ČR podáno 295 žádostí uchazečů o vykonání auditorské zkoušky. Z celkového počtu podaných žádostí se však ještě 186 uchazečů nepřihlásilo vůbec ke složení první dílčí části auditorské zkoušky, přičemž nejstarší evidovaná žádost je z roku 1998. Výbor v návrhu nového Zkušebního řádu tuto situaci řeší tak, že v případě těchto uchazečů bude po 12 měsících od schválení Zkušebního řádu sněmem jejich žádost zrušena.

Po podání žádosti o vykonání auditorské zkoušky Výbor v souladu se Zkušebním řádem ověřuje kvalifikační předpoklady uchazeče. Návrh Zkušebního řádu nově stanovuje, že žádost o vykonání auditorské zkoušky mohou podat uchazeči, kteří získali vzdělání potřebné pro přijetí na vysokou školu. Zde Výbor vychází vstříc uchazečům z řad vysokoškolských studentů, kteří zejména v závěrečných ročnících magisterského studia již mohou souběžně skládat auditorské zkoušky. Výbor však nepředpokládá čtenější využívání této možnosti, neboť věk uchazečů v systému auditorských zkoušek se pohybuje většinou od 28 do 38 let, přičemž nejmladšímu uchazeči bylo v době podání žádosti 25 let a nejstaršímu 53 let.

Nově zákon o auditorech zavádí od letošního roku možnost osvobodování od dílčích částí auditorské zkoušky, a to v případech, kdy uchazeč složil vysoko-

školskou zkoušku nebo srovnatelnou profesní kvalifikační zkoušku, jejíž rozsah a obsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky a zkouška byla složena nejdéle 7 let před dnem, kdy uchazeč požádal o vykonání auditorské zkoušky. Výbor na toto nové ustanovení musel v letošním roce reagovat vydáním zpřesňujícího předpisu upravujícího tuto problematiku,

přičemž proces osvobozování je do budoucna zapracován již do návrhu Zkušebního řádu. Je nutno konstatovat, že tento institut je v menší či větší míře uchazeči využíván. V letošním roce bylo na KA ČR podáno celkem 121 žádostí o osvobození od dílčí části auditorské zkoušky. K 1. listopadu bylo zkušebními komisemi vyřízeno 83 žádostí, z toho v 16 případech byly tyto žádos-

ti ze zákonných důvodů zamítnuty. Ze 67 zkoušek, které byly uchazečům osvobozeny, se vysokoškolské zkoušky podílely ve 34 případech a v 33 případech se jednalo o složené profesní zkoušky, zejména zkoušky v rámci ACCA.

**Zdeněk Grygar**  
předseda výboru  
pro auditorské zkoušky KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém zasedání dne 2. listopadu projednal:

- stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese v souladu se zákonem o auditorech a schválil došlé žádosti o dočasný zákaz auditorské činnosti,
- agendu Výboru pro auditorské zkoušky, zejména došlé žádosti o uznání dílčí auditorské zkoušky,

- přípravu XIX. sněmu a jeho organizační zajištění pracovníky úřadu, dále projednal předběžný návrh usnesení sněmu,
- velice podrobně náměty na změny zákona o auditorech před jejich odesláním na Ministerstvo financí.

Výkonný výbor vyhlásil jako prioritní téma pro vzdělávání

auditorů v roce 2010 nový zákon o auditorech a vzal na vědomí:

- zprávu z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávu ze zasedání Národní účetní rady,
- informace Kárné komise.

**Eva Rokosová**  
Úřad KA ČR

## Noví auditoři složili slib

Dne 16. září 2009 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Podmínkou zápisu do seznamu auditorů bylo během předešlých tří let složit devět písemných zkoušek a celý tento proces zavřít úspěšně složenou náročnou ústní zkouškou. Ti, kteří dokončili skládání dílčích písemných zkoušek po nabytí účinnosti zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, již ústní zkoušku neskládali, protože ji nový zákon o auditorech neobsahuje. Zároveň všichni splnili podmínku

povinné tříleté praxe asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib tak, jak stanoví zákon, do rukou prezidenta komory Petra Šobotníka.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnil člen výkonného výboru a předseda Výboru pro otázky profese a etiku Jiří Ficbauer, člen výkonného výboru a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Zdeněk Grygar a vedoucí úřadu Eva Rokosová.



Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální uvolněná

debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

Nově zapsanými auditory, kteří dne 16. září 2009 složili slib, jsou:

Příjmení a jméno	Č.osv.	Zaměstnavatel
PhDr. VOREL Lukáš	2141	VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.
Ing. HULA Jiří	2142	AUDIT ÚČETNICTVÍ, s.r.o.
Ing. MARTIN David, BA	2143	ADEUS Audit s.r.o.
Ing. FRYAUFOVÁ Jana	2144	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. KLIMENT Pavel	2145	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. HOCHMAN Karel	2146	AUDIT AK CONSULT, s.r.o.
Ing. BATAL David	2147	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. BARTOŠ Roman	2148	OSVČ
Ing. KOPECKÁ Květa	2149	Fučík & partneři, s.r.o.
Ing. PETR Milan	2150	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. KODÝTEK Pavel	2151	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. DLASEK Martin	2152	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. VALDER Tomáš	2153	BDO Prima Audit s.r.o.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si ve-

dení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

**Libuše Šnajdrová**  
referát evidence auditorů

## Uplatnění ISA úměrně velikosti a složitosti účetní jednotky

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala materiál, který formou otázek a odpovědí osvětluje, jak koncepce mezinárodních auditorských standardů (ISA), umožňuje uplatnit tyto standardy tak, aby jejich aplikace byla úměrná velikosti a složitosti dané účetní jednotky. Zatímco standardy ISA se týkají auditů všech účetních jednotek bez ohledu na jejich velikost a složitost, tento materiál se zaměřuje na záležitos-



ti, u nichž je pravděpodobné, že půjde o aplikaci standardů především v souvislosti s malými a středními podniky. Standardy ISA vydávané IAASB, jejichž text je nadále rozhodující, se tímto materiálem nenovelizují ani nenahrazují. Nejde tudíž o oficiální prohlášení IAASB. Český překlad tohoto materiálu je v e-příloze aktuálního čísla, která je auditorům k dispozici na Extranetu, uzavřeně části webových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

-av-

## Vzdělávání Prioritní téma na rok 2010 – nový zákon o auditorech

Vzhledem k závažnosti dopadu nového zákona o auditorech na auditorskou profesi schválil Výkonný výbor KA ČR v souladu se Směrnicí pro KPV pro rok 2010 jako prioritní téma „Nový zákon o auditorech a v jeho důsledku změny vnitřních předpisů KA ČR“. Na toto téma se připravují hned na začátek roku 2010 jak přednášky prezenční formou, tak i e-learningový kurz.

Protože nový zákon o auditorech platí již od dubna t.r., chceme uvést hlavní důvody, proč komora ještě na toto téma neuspořádala žádné školení v roce 2009:

- v době, kdy se připravovala téma na 2. pololetí roku 2009, ještě nebylo přesně známo, od kdy a v jakém znění, bude nový zákon platit,
- výkonný výbor KA ČR rozhodl, že na pokrytí nákladů z titulu školení nového zákona o auditorech a návazně též školení změn vnitřních předpisů komory v důsledku nového zákona se bude Komora auditorů ČR ucházet o dotace z Evropských fondů,
- snaha o vytvoření kvalitního školení s kvalitními lektory, kteří by byli schopni vyjádřit se i k problematickým ustanovením nového zákona.

Dotace na pokrytí nákladů spojených se školením nového zákona o auditorech se získat nepodařilo.

Podrobnosti o termínech, rozsahu, lektorech a cenách školení, budou zveřejněny v dalším čísle časopisu Auditor.

**Jana Pilátová**

členka Výkonného výboru KA ČR





## Novela standardu ISQC 1

Mezinárodní auditorský standard ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby je jedním ze dvou standardů pro řízení kvality auditorské činnosti (vedle ISA 200 – Řízení kvality auditorské činnosti), který byl vydán Mezinárodní federací účetních (IFAC). Jeho účinnost byla stanovena na 15. června 2006, Rada KA ČR však rozhodla o jeho povinné aplikaci od 1. ledna 2007.

ISQC 1, jak již z jeho názvu vyplývá, se nezabývá auditorskými postupy při provádění auditorských zakázek, ale je zaměřen na systém řízení auditorských společností, zejména na řízení kvality. Jeho cílem je stanovit základní požadavky na systém řízení kvality, který zajistí přiměřenou jistotu, že společnost i její pracovníci dodržují odborné předpisy, regulační a právní předpisy a že zprávy vydávané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou přiměřené okolnostem.

Standard stanovuje šest prvků systému řízení kvality, kterými jsou:

- odpovědnost vedení za kvalitu,
- etické požadavky,
- přijetí a pokračování vztahů s klientem a zvláštní zakázky,
- lidské zdroje,

- provedení zakázky,
- monitorování.

V rámci projektu „Clarity“, který IFAC zahájil v roce 2006, a jehož cílem bylo zajistit srozumitelnost standardů a jejich konzistentní aplikaci, byl novelizován i standard ISQC 1. V rámci novelizace standardu došlo k:

- jeho „přeformátování“,
- upřesnění textu článků za účelem jejich větší srozumitelnosti a jejich doplnění,
- doplnění článků, které komentují uplatnění požadavků standardu u menších společnostech, do aplikační části,
- doplnění článků, které komentují uplatnění požadavků standardu u auditorských společnostech ve veřejném sektoru, do aplikační části.

### Přeformátování standardu

V rámci přeformátování byl text standardu rozčleněn na část obsahující požadavky a na aplikační a vysvětlující část, do které byly přesunuty články, které rozvádějí a vysvětlují požadavky standardu uvedené v jeho první části. Aplikační část obsahuje rovněž příklady zásad a postupů.

### Upřesnění a doplnění textu článků

Hned v úvodu standardu je doplněna část, která je nazývána *Působnost standardu*. Zde je zdůrazněno, že se standard vztahuje na všechny společnosti auditorů (včetně samostatných auditorů – viz definice společnosti ve standardu), které provádějí audity, prověrky účetních závěrek, jiné ověřovací zakázky a související služby. Současně je však zdůrazněno, že charakter a rozsah zásad a postupů vypracovaných jednotlivými společnostmi za účelem naplnění požadavků standardu bude záviset na různých faktorech, jako jsou velikost a charakter činnosti společnosti, i na tom, zda je společnost součástí sítě.

V rámci definice *prověrky řízení kvality* je upřesněno, že je tento proces určen pro všechny audity účetních závěrek kótovaných společností a dále pro všechny další zakázky, pro které to společnost svými vnitřními pravidly stanoví. Současně je v rámci definic upřesněno, že odborník provádějící kontrolu kvality na zakázce nesmí být členem týmu provádějícího zakázku.

Nový ISQC 1 při formulování etických požadavků na rozdíl od původního znění nevyužívá odkaz na Část A a B Etického kodexu, ale formuluje požadavek na zavedení takových zásad a postupů, které zajistí dodržování všech relevantních etických požadavků. Standard jmenovitě zmiňuje požadavek nezávislosti.

V textu nového ISQC 1 je stanoven požadavek, aby zásady a postupy prověrky řízení kvality zahrnovaly:



- diskuzi o zásadních záležitostech s partnerem odpovědným za zakázku,
- přezkoumání účetní závěrky nebo jiných předmětových informací a navrhované zprávy,
- kontrolu vybrané dokumentace zakázky týkající se významných úsudků a závěrů, ke kterým dospěl tým provádějící zakázku,
- vyhodnocení závěrů, ke kterým se dospělo při formulování zprávy a zvážení přiměřenosti navrhované zprávy.

Pro audity účetních závěrek kótovaných společností musí navíc zásady a postupy obsahovat:

- týmem provedené vyhodnocení nezávislosti společnosti (rozuměj auditorské společnosti) ve spojitosti se zakázkou,
- zkoumání, zda se uskutečnily patřičné konzultace týkající se záležitostí, u kterých došlo k rozdílu v názorech nebo jiných obtížných nebo sporných záležitostech a závěrů z těchto konzultací,
- zkoumání, zda dokumentace vybraná k prověrce odpovídá práci provedené v souvislosti s učiněnými významnými úsudky a podporuje dosažené závěry.

Zásady a postupy musí rovněž umožňovat výměnu odborníka provádějícího prověrku řízení kvality v případech, kdy jeho schopnost provádět objektivně prověrku může být snížena.

Nový ISQC 1 upřesňuje, že zpráva o zakázce nesmí být vydána před dokončením prověrky řízení kvality na zakázce, dokumentace k prověrce však může být uzavřena až po vydání zprávy.

### Specifičnost menších společností

Jak již bylo zmíněno, jedním z faktorů, které ovlivňují aplikaci požadavků ISQC 1, je velikost společnosti. Standard nepožaduje dodržování požadavků, které nejsou relevantní např. v případě samostatného auditora bez zaměstnanců. Dokumentace o zásadách a postupech může být u menších společností méně rozsáhlá a méně formální ve srovnání s většími společnostmi. Prověrka řízení kvality na zakázce, ale i monitorování kvality mohou být prováděny s využitím vhodně kvalifikovaných externích odborníků. Toto vše však nemůže být chápáno tak, že standard připouští snížení požadavku na zajištění řízení kvality prováděných zakázek.

### Specifičnost auditorských společností působících ve veřejném sektoru

Nový ISQC 1 ve své aplikační části komentuje specifičnost aplikace standardu ve veřejném sektoru. Jedná se např. o zákonem nařízená opatření k zajištění nezávislosti, i když ani ta nemohou úplně eliminovat její ohrožení. Proto by zásady a postupy v této oblasti



měly tuto skutečnost reflektovat. Obdobně oblast posouzení přijetí a pokračování vztahů s klientem je ve veřejném sektoru ovlivněna právními předpisy. Přesto mohou být postupy standardu brány v úvahu při hodnocení rizik a stanovování odpovědnosti za vydávání zpráv. Rovněž tak jmenování a délka období působení auditora odpovědného za zakázku může být ve veřejném sektoru stanovena právními předpisy. Proto nemusí být vždy možné dodržet požadavek na střídání partnera odpovědného za zakázku tak, jak je předpokládáno v případě auditu kótovaných společností. Nicméně i v těchto případech může být ve veřejném zájmu, aby byly stanoveny zásady a postupy, které prosazují soulad s podstatou rotace partnera odpovědného za zakázku. Stejně tak je tomu při vyhodnocování zakázek, při kterých je uplatňována prověrka kvality řízení zakázky. Zde může nastat situace, že i když se nejedná o kótované společnosti, může se jednat o společnosti tak významné, že je provedení prověrky řízení kvality žádoucí.

Jak z předchozího textu vyplývá, nedošlo v případě novelizace ISQC 1 k žádným významným změnám. Přesto je třeba věnovat velkou pozornost porovnání požadavků novelizovaného standardu se systémy, které jsou u auditorských společností nastaveny, mimo jiné i proto, že aplikace ISQC 1 je vždy předmětem zájmu orgánů dohledu.

Vzhledem k tomu, že ISQC 1 je „manažerský standard“, není jeho účinnost vázána na auditované období, ale je pevně stanoveno datum jeho účinnosti. V případě novelizovaného ISQC 1 je to již 15. prosince 2009.

### Zdeňka Drápalová

členka Výboru pro auditorské standardy



Důvodem byly především velké investice v důsledku boomu telekomunikačních služeb.

Vyšší produktivitu a investiční aktivitu dopravy a spojů na zaměstnance ve srovnání se zpracovatelským průmyslem a stavebnictvím dokumentuje též Graf 4. Velký ekonomický význam odvětví dopravy a spojů potvrzuje zejména největší míra investic na zaměstnance ze všech odvětví, přičemž v roce 2006 absorbovala potrubní doprava více než polovinu všech investic plynoucích do odvětví dopravy a spojů. V posledních letech směřuje velký objem investic také do výstavby dálniční sítě a letecké infrastruktury. V absolutních číslech je na prvním místě ve všech ukazatelích zpracovatelský průmysl, který však má oproti dopravě a spojům více než čtyřnásobnou zaměstnanost, téměř sedminásobnou hodnotu produkce a pouze o cca 20 % vyšší tvorbu hrubého fixního kapitálu. Odvětví dopravy a spojů se v letech 1997-2005 vyznačovalo cca dvojnásobnou mírou investic než zpracovatelský průmysl (Graf 5), přičemž podíl investic na hrubé přidané hodnotě dopravy a spojů kolísá mezi 40 % a 60 %.

Odvětví dopravy a spojů v transformačním období prodělalo mnoho vnitřních strukturálních změn, ale jeho význam pro národní hospodářství zůstává vysoký a má tendenci postupně narůstat. Souvisí to především s rychlým rozvojem mezinárodního obchodu, přičemž rostoucí export je výsledkem přílivu velkého objemu přímých zahraničních investic do zpracovatelského průmyslu a služeb. Velké investice do výstavby a rekonstrukce dopravní infrastruktury jsou jedním z významných lokalizačních faktorů a umožňují České republice těžit z výhodné a exponované geoekonomické polohy.

### Postavení, význam a dynamika vývoje jednotlivých druhů dopravy

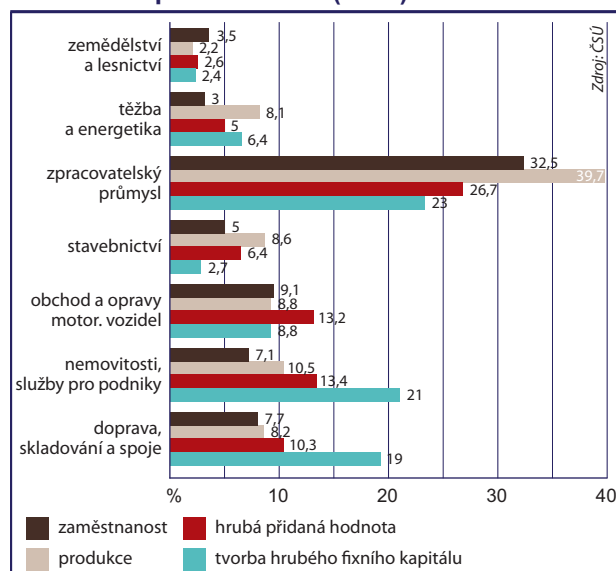
Jedním z nejvýznamnějších výsledků transformace odvětví dopravy a spojů po roce 1989 byla proměna významu jednotlivých druhů dopravy. Mezi nejvýznam-

nější změny ve sledovaném období 1994-2006 patří:

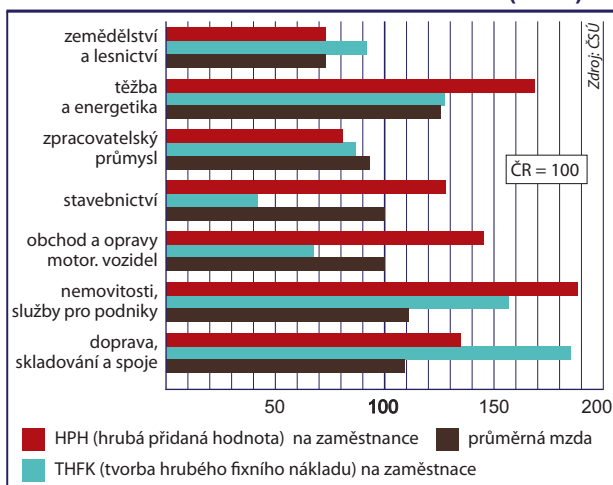
- značný nárůst celkových přepravních výkonů osobní i nákladní dopravy (o 50 %, resp. 80 %),
- přesun nákladní dopravy ze železniční, resp. vodní, (pokles přepravního výkonu téměř o třetinu) na silniční (za stejné období takřka 4násobný růst),
- dramatický pokles přepravního výkonu veřejné dopravy (autobusové a vlakové) v 90. letech; boom individuální automobilové dopravy; nepříznivý trend zmírněn administrativní reformou - konkrétně přesunem zodpovědnosti za organizaci veřejné dopravy z okresních úřadů na úřady krajské,
- boom osobní letecké dopravy (4násobné zvýšení přepravního výkonu).

Výše uvedené trendy ve vývoji přepravních výkonů se promítly do proměny hospodářského významu jednotlivých druhů dopravy. Z hlediska zaměstnanosti

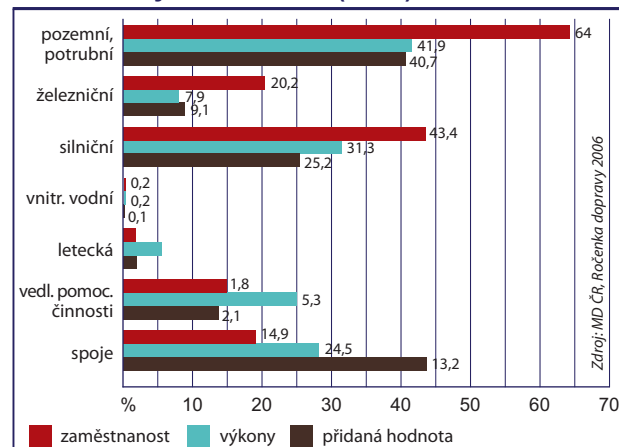
**Graf 5: Produktivita, mzda a investice podle odvětví (2006)**



**Graf 4: Produktivita, průměrná mzda a investice na zaměstnance dle odvětví (2006)**



**Graf 6: Druhy dopravy podle ekonomických ukazatelů (2005)**





(Tab. 1) hraje klíčovou roli pozemní a potrubní doprava, spoje a pomocné činnosti v dopravě, zatímco letecká a vodní doprava mají z celostátního hlediska význam okrajový.

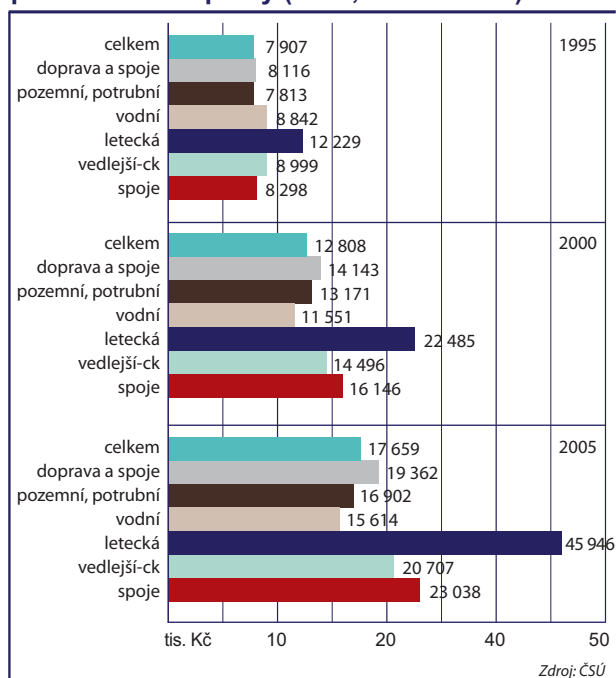
Letecká doprava však byla v průběhu transformace vedle pomocných činností nejdynamičtěji se rozvíjejícím druhem dopravy. Její ekonomický význam dokumentuje zhruba trojnásobné zvýšení tržeb a přidané hodnoty v období 1997-2007 a výrazné převýšení podílu dopravy na tržbách a přidané hodnotě ve srovnání s podílem na zaměstnanosti (Graf 6).

V rámci pozemní dopravy vykazovaly rozdílnou úroveň dynamiky železniční a silniční doprava (Tab. 2), kdy ve všech ukazatelích s výjimkou produktivity a mezd vedla silniční doprava, která získávala na úkor železniční. Nízká produktivita i mzdy v silniční dopravě jsou výsledkem roztržité vlastnícké struktury, kde v roce 2005 působilo cca 35 tis. podniků (převážně malé spediční firmy), zatímco v železniční dopravě pouze 51 – v čele s ČD o více než 70 tis. zaměstnancích.

Jednotlivé obory v rámci dopravy a spojů se výrazně liší z hlediska produktivity práce, definované jako převýšení podílu na přidané hodnotě oproti podílu na zaměstnanosti (Graf 6). Kromě již zmíněné letecké dopravy dosahují vysoké produktivity práce poštovní a telekomunikační činnosti, které se podílejí na zaměstnanosti necelou pětinou, ale na přidané hodnotě více než 40 %.

Mzdy se v odvětví dopravy a spojů pohybují dlouhodobě mírně nad průměrem národního hospodářství (Graf 7), uvnitř odvětví jsou však významné rozdíly mezi

**Graf 7: Průměrné mzdy v dopravě a spojkách podle druhu dopravy (1995, 2000 a 2005)**



jednotlivými druhy dopravy. Podprůměrné mzdy v pozemní, potrubní a zejména vodní dopravě jsou kompenzovány vyššími mzdami ve vedlejších a pomocných činnostech v dopravě (cestovní kanceláře aj.) a především velmi vysokými mzdami v letecké dopravě, které převyšují více než dvojnásobně národní průměr.

**Tab. 1: Počet pracovníků v dopravě a spojkách v období 1995-2006 podle OKEČ**

Pracovníci (fyzické osoby)	1995	1996	1998	2000	2002	2004	2005	2006
60 Pozemní a potrubní doprava	227 283	232 767	233 236	231 790	232 507	229 325	218 074	219 989
61 Vodní doprava	3 349	3 639	2 208	1 603	1 174	751	718	741
62 Letecká a kosmická doprava	5 183	5 413	5 674	6 015	5 446	5 188	6 190	6 161
63 Vedl. a pom. činnost v dopravě, čin. cest. kanceláří	36 041	36 094	43 691	46 251	48 719	52 283	54 489	57 951
64 Činnost poštovní a telekomunikační	81 781	78 322	73 996	70 381	71 193	68 260	68 282	66 617
<b>60-64 Doprava celkem</b>	<b>353 637</b>	<b>356 235</b>	<b>358 805</b>	<b>356 040</b>	<b>359 039</b>	<b>355 807</b>	<b>347 753</b>	<b>351 459</b>
<b>Index zaměstnanosti od roku 1995</b>								
60 Pozemní doprava; potrubní přeprava	100	102	103	102	102	101	96	97
61 Vodní doprava	100	109	66	48	35	22	21	22
62 Letecká a kosmická doprava	100	104	109	116	105	100	119	119
63 Vedl. a pom. činnost v dopravě, čin. cest. kanceláří	100	100	121	128	135	145	151	161
64 Činnost poštovní a telekomunikační	100	96	90	86	87	83	83	81
<b>60-64 Doprava celkem</b>	<b>100</b>	<b>101</b>	<b>101</b>	<b>101</b>	<b>102</b>	<b>101</b>	<b>98</b>	<b>99</b>
<b>Podíl na zaměstnanosti v odvětví doprava a spoje (%)</b>								
60 Pozemní doprava; potrubní přeprava	64,3	65,3	65,0	65,1	64,8	64,5	62,7	62,6
61 Vodní doprava	0,9	1,0	0,6	0,5	0,3	0,2	0,2	0,2
62 Letecká a kosmická doprava	1,5	1,5	1,6	1,7	1,5	1,5	1,8	1,8
63 Vedl. a pom. činnost v dopravě, čin. cest. kanceláří	10,2	10,1	12,2	13,0	13,6	14,7	15,7	16,5
64 Činnost poštovní a telekomunikační	23,1	22,0	20,6	19,8	19,8	19,2	19,6	19,0
<b>60-64 Doprava celkem</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Zdroj: MD, Ročenka dopravy 2006, 2001; ČSÚ, Revidovaná časová řada čtvrtletních národních účtů 1995-2006



**Tab. 2: Ekonomické ukazatele za železniční a silniční dopravu v roce 2005**

	železniční		silniční	
	1997	2005	1997	2005
Průměrný počet aktivních podniků	54	51	28 775	34 849
Počet zaměstnaných osob	100 413	69 097	132 458	148 312
Průměrný evidenční počet zaměstnanců ve fyzických osobách	100 357	69 086	101 880	116 102
Průměrná měsíční mzda (Kč)	10 992	19 439	10 011	15 181
Výkony (v mil. Kč)	30 687	41 238	69 406	162 826
Účetní přidaná hodnota (v mil. Kč)	13 259	16 836	16 874	46 497
Účetní přidaná hodnota na 1 zaměstnance vč. podnikatelů (v tis. Kč)	132	2 026	127	314

Zdroj: MD, Ročenka dopravy 2006, 2001

V transformačním období dosáhly největší dynamiky rozvoje telekomunikační činnosti a letecká doprava, které nabízejí nadprůměrné mzdy a generují vysokou přidanou hodnotu. Rozdíly v dynamice růstu jednotlivých druhů dopravy se stále prohlubují. V období 1995-2005 se nejrychleji rozvíjely (zejména z hlediska tvorby hrubého fixního kapitálu) poštovní a telekomunikační činnosti díky velkým investicím do infrastruktury sítí mobilních operátorů. Roli dominantního subodvětví v posledních čtyřech letech přebírají ekonomické aktivity klasifikované jako vedlejší a pomocné činnosti v dopravě a činnost cestovních kancelářů s vysokými investicemi do budování dopravní a logistické infrastruktury (terminál II. letiště v Ruzyni, logistická centra atd.) Silniční doprava s pomalejším rozvojem a podprůměrnými mzdami je důležitá zejména z hlediska absorpce nezaměstnaných.

-th-

Převzato z webových stránek Českého statistického úřadu [www.czso.cz](http://www.czso.cz)



## Vybrané dopravní společnosti a jejich auditoři

Název společnosti	Sídlo společnosti	ÚZ ke dni	Auditor
České aerolinie, a.s.	Praha 6	31/12/08	Deloitte Audit, s.r.o.
ČD Cargo, a.s.	Praha 7	31/12/08	Deloitte Audit, s.r.o.
České dráhy, a.s.	Praha 1	31/12/08	Deloitte Audit, s.r.o.
Správa železniční dopravní cesty, státní organizace	Praha 1	31/12/07	Deloitte Audit, s.r.o.
Dopravní podnik hl. m. Prahy, a.s.	Praha 9	31/12/08	Deloitte Audit, s.r.o.
Argo group, a.s.	Brno	31/12/08	BDO Prima CA, s.r.o.
Evropská vodní doprava-Sped, s.r.o.	Praha 8	31/12/08	Lukáš Hradský
Travel Service, a.s.	Praha 5	31/12/07	Euro Trend Audit, a.s.
ČSAD JIHOTRANS a.s.	České Budějovice	31/12/07	Audikon, s.r.o.
Willi Betz Logistik s.r.o.	Bor, okr. Tachov	31/12/07	Janděčka, Fanturová and Partners, s.r.o.

Zdroj: [Justice.cz](http://Justice.cz), Český statistický úřad, Czech Top 100 Forum (léto 2009)

# Audity společností v odvětví dopravy a logistiky



Pavel Pražák

## Specifika odvětví dopravy a logistiky

Podobně jako větší na odvětví průmyslu a obchodu je i sektor dopravy a logistiky v poslední době výrazně zasažen současným propadem ekonomiky. Je to logické – růst nebo pokles tohoto oboru je poměrně úzce napojen na hospodářský cyklus celé ekonomiky. Jeho



Lukáš Hájek

současný stav samozřejmě ovlivňuje i situaci auditora. Ten tak musí obvyklá auditorská rizika doplnit o další, která v době růstu ekonomiky nejsou relevantní.

V prostředí České republiky je nejrozšířenějším druhem dopravy zboží silniční kamionová doprava (více než tři čtvrtiny celkové přepravené tonáže), následována železniční (necelá pětina celkové přepravené tonáže) a leteckou přepravou. Ostatní druhy jsou pouze okrajové. Trh autodopravců je v České republice stále velmi roztržštěný, nicméně v posledních letech dochází i na něm k určité konsolidaci. Jednak akvizicemi, jednak je řada malých firem nucena odejít z trhu z důvodu své ekonomické situace vyvolané krizí.

Zatímco ještě před dvěma lety byly typickými znaky silniční kamionové dopravy v České republice převis poptávky po přepravních službách nad nabídkou přepravních kapacit, vysoká poptávka po nových i ojetých nákladních vozidlech a nedostatek řidičů. V prvním pololetí roku 2009 pozorujeme pokles přepravních výkonů o téměř 25 % ve srovnání s prvním pololetím roku 2008. S tím souvisí tlak na ceny těchto služeb, což pro malé přepravce znamená ohrožení jejich existence.

Pronájem skladových hal a poskytování souvisejících služeb (logistické, zasilatelské, celní služby) vykazovaly v posledních letech velký růst. Ke konci prvního pololetí roku 2009 bylo v České republice k dispozici přibližně 3,3 milionu m<sup>2</sup> skladových prostor, přičemž více než 0,5 milionu bylo neobsazených. Společnosti poskytující tyto služby jsou nuceny hledat nové příležitosti na trhu, aby krizové období byly schopny přežít.

Výzvy, se kterými se společnosti činné v odvětví dopravy a logistiky musí v současné době potýkat, jsou zejména následující:

- potíže s likviditou a z toho vyplývající nutnost důsledného sledování peněžních toků společnosti, požadavky zákazníků na prodloužení doby splatnosti faktur,
- zvýšené riziko neočekávaného vzniku nedobytných pohledávek,
- ztížený přístup ke kapitálu,
- využití stávajících kapacit (skladovací prostory, přepravní kapacity), které mají společnosti obvykle střednědobě až dlouhodobě pronajaté, přičemž objemy skladovaného či přepraveného zboží významně klesaly v krátkodobém horizontu,
- využití stávajících pracovních sil, snižování počtu zaměstnanců,
- vysoká konkurence v odvětví a z toho vyplývající velký tlak na marže,
- z dlouhodobějšího pohledu i zvyšující se nároky na opatření vedoucí k ochraně životního prostředí.

## Vybrané oblasti z auditu společností působících v odvětví logistiky a přepravy

Auditor by měl mít odpovídající znalosti daného odvětví a specifických oblastí, které se k nim váží. Těmto oblastem je při auditu nutné věnovat zvláštní pozornost a správně je posoudit. V rámci odvětví lo-

gistiky a přepravy uvádíme oblasti, které jsou podle našich zkušeností specifické pro tento obor podnikání. Samozřejmě by bylo možné uvést i další oblasti, které jsou společností od společnosti různě významné. Pokusili jsme se ale uvést zejména ty, se kterými se setkáváme nejčastěji.



## Inventarizační rozdíly u zásob třetích stran

Již z povahy podnikatelského záměru logistických společností, které se specializují na skladovací služby, je zřejmé, že významným prvkem jejich činnosti je manipulace se zásobami třetích stran (zákazníků) a jejich skladování. Tyto aktivity zároveň představují oblast zvýšeného rizika jak pro společnost, tak pro auditora. Porozumění procesu fyzických inventarizací zásob, závěrečných zjištění, jejich vzájemnému odsouhlasení a vypořádání mezi logistickou společností a jejími zákazníky jsou tak pro auditora klíčové. V některých případech vzájemná odsouhlasení a dosažení dohody o závěrech inventarizací a jejich rozdílu trvají řadu měsíců či let. V takové situaci musí auditor na základě dostupných informací a podkladů prověřit úplnost, výši, ale i oprávněnost rezervy či dohadné položky související s rizikem vyplývajícím z inventarizačních rozdílu a souvisejících penalizací. Samozřejmě, že tento problém s sebou nese rovněž daňové implikace, které se odvíjejí od specifík konkrétního případu.

## Reklamacce, žaloby a jiné právní nároky obchodních partnerů

Další oblastí, která se vyznačuje značnou mírou nejistoty a vysokým stupněm subjektivity, je posouzení nároků třetích stran vyplývajících ze smluvních garancí za poskyto-

vané služby a souvisejících nákladů v případě jejich neplnění. Typicky se garance kvality v logistickém odvětví vyskytují např. v dopravě, skladování, distribuci zboží zákazníka v dané kvalitě, v daném množství a ve smluveném čase na smluvené místo. V případě neplnění smluvních podmínek transakce zákazníci logistických společností nezřídka iniciují jednání či řízení (soudní či mimosoudní) tak, aby si zhojili své škody či ušlé obchodní příležitosti na logistických společnostech. Je běžnou praxí, že logistické společnosti jsou proti těmto rizikům z podnikání zabezpečeny, zejména tím, že se pojistí. Konečná řešení (obvykle velmi specifických případů) jsou vždy výsledkem dlouhodobějších jednání a domluv smluvních stran, případně institucí těmito spory pověřenými (např. soud). Provést jakýkoliv odhad výsledků jednání před jejich uzavřením je obvykle velmi obtížné. V této souvislosti musí auditor úzce spolupracovat s vedením logistické společnosti, jejími právními zástupci a využívat veškeré dostupné informace k dané události, aby správně porozuměl nastalé situaci, postojům zúčastněných stran a hodnocením rizik kompetentními osobami a mohl ze své nezávislé pozice zhodnotit potřebu a přiměřenost rezervy na pokrytí souvisejícího rizika, případně jiného zohlednění v účetní závěrce.

### **Rezervy na nevýhodné nájemní smlouvy**

Zejména v souvislosti s globálním poklesem hospodářských aktivit se logistické společnosti často ocitají v situaci, kdy mají na jedné straně uzavřeny nájemní smlouvy na přepravní prostředky, manipulační techniku a skladovací prostory na středně- až dlouhodobé období, které nelze vypovědět bez významného finančního postihu, na straně druhé jejich zákazníci snižují objemy přepravovaného a skladovaného zboží. To logistickým společnostem snižuje výnosy, které jim pronajímaná aktiva

přinášejí. Nájemní smlouvy se tak oproti minulým obdobím i oproti plánu stávají nevýhodnými, resp. ztrátovými pro společnost. Podobně jako se na dlouhodobá aktiva, která nejsou využita nebo jejichž užitná hodnota je z jiných důvodů snižena, tvoří opravná položka u nevýhodných nájemních smluv, ze kterých bude užitek pro společnost v budoucnu nižší než výše nájemného, je třeba vytvořit rezervu.

### **Rámcové smlouvy na poskytování logistických služeb**

V současné době nepředstavují „logistické služby“ pouze zajištění přepravy a vyřízení nutných administrativních (celních a jiných) nezbytností. Zajistit přepravu je samozřejmě potřeba stále, ale náročného zákazníka není lehké uspokojit. Proto se tyto „klasické služby“ obvykle doplňují o další, například skladování, zajišťování po-



Vidíme vaše  
finance z nadhledu

Rozumíme specifikům vaší profese, a proto vám můžeme dobře poradit.

Informujte se v ČSOB o nabídce šité na míru vám – auditorům. Navštivte kteroukoli pobočku ČSOB a hned se dozvíte, co pro vás můžeme udělat navíc.

**ČSOB – profesionální partner pro auditory**



[www.csob.cz](http://www.csob.cz)

Člen skupiny KBC

Infolinka 800 300 300



žadovaného množství skladových položek, vyskladňování do výroby zákazníka za podmínek „just-in-time“, kompletace určitých sad výrobků a posun v rámci určitého distribučního kanálu, a další. Takových služeb je celá řada a záleží na jejich nadefinování mezi poskytovatelem a zákazníkem.

Jak již bylo uvedeno, velmi záleží na definování těchto služeb mezi poskytovatelem a zákazníkem. V našich podmínkách se předpokládá, že tyto dohody jsou řádně smluvně podloženy. Ze zkušeností víme, že u nadnárodních společností bývají smlouvy obsáhlé, komplikované a v mnoha případech buď zcela nebo částečně nedostupné společností, které jsou na území České republiky zřízeny k jejich poskytování. Vzhledem k tomu, že z těchto smluv by měly vyplývat veškeré podmínky spolupráce, je znalost jejich obsahu nezbytná k řádnému účetnímu zachycení skutečnosti a k sestavení účetní závěrky. Vždyť bez dostatečných znalostí těchto informací není možné posoudit například vlastnictví dlouhodobého majetku (např. přepravních jednotek, vybavení skladů), skladovaných zásob, odpovědnost za inventurní rozdíly, odpovědnost za škodu, fakturace za služby, garance či náklady na pojištění. Rizik spojených s takovými službami je celá řada.

Pokud se na poskytovaných službách podílí více společností patřících do jedné skupiny, je důležitou otázkou i nastavení převodních cen mezi těmito subjekty. Tato problematika však náleží také mezi daňové otázky.

### **Příspěvek zákazníka na vybavení skladů a na poskytované služby**

V předchozím bodě jsme popsali, že rozsah služeb, které logistické společnosti poskytují, je velmi široký, a záleží zejména na potřebách a požadavcích zákazníka. Nicméně ve většině případů, ať už je rozsah služeb jakýkoliv, vybavení moderních skladů bývá spojeno s velkými investicemi, a to nejen do objektů samých, ale také do technologie, která monitoruje a eviduje jednotlivé položky skladu, sleduje jejich dobu skladování, stav rizikových položek (zejména u rychle se kazícího nebo u technologicky rychle zastaráváného zboží), případně další služby požadované zákazníkem.

Požizovací cena těchto technologií bývá otázkou i několika desítek milionů Kč. V souvislosti s těmito investicemi se stává, že dojde k dohodě mezi poskytovatelem služeb a zákazníkem o vyplacení jistého „příspěvku“ na krytí počátečních výdajů logistické společnosti, u kterého následně vyvstane otázka správného účetního zachycení.

Nejprve je důležité pochopit, na co vlastně byl příspěvek poskytnut. Je příspěvek na investici do dlouhodobého majetku? Nebo na náběh provozu skladu a poskytovaných služeb? Obvykle totiž bývá na začátku spolupráce menší počet zásilek než po rozběhu výroby a obchodu. Nebo se jedná o příspěvek na úhradu určité konkrétní služby, která není hrazena poplatkem za skladování? Jakým způsobem bude tento příspěvek zohledněn v cenách služeb, které logistická společnost svému zákazníkovi poskytne? Jak je patrné z tohoto námtkového výčtu, je zde řada aspektů, které je nutno zohlednit.

Řešení účetních souvislostí není jednoduché a pro účetní jednotku je zásadní pochopit, k čemu se příspěvek vztahuje. V případě, že je to příspěvek na investici, je třeba posoudit, zda je vhodné rozprostřít tento příspěvek buď po dobu trvání smlouvy o poskytování služeb nebo po dobu odpisování daného dlouhodobého majetku do výkazu zisku

a ztráty tak, aby byly kryty náklady na odpis této technologie. V případě, že se jedná o příspěvek na provoz konkrétní služby nebo jeho náběh, je třeba odhadnout náklady současné, ale i budoucí a podle toho příslušným způsobem časově rozlišit i tento příspěvek. Jestliže se příspěvek váže na dobu trvání smlouvy o poskytování služeb, pak se nabízí možnost lineárního rozpuštění příspěvku po dobu smlouvy nebo rozpouštění příspěvku podle odhadovaného objemu nákladů po dobu trvání smlouvy. Účetních řešení je jistě více, ale jejich společným jmenovatelem je zjištění podstaty poskytnutí takového příspěvku a zvolení vhodného klíče pro jeho časové rozlišení.

Ve většině případů bude nutné příspěvek časově rozlišit (pokud nejde o příspěvek na úhradu jednorázových nákladů) a je dále pravděpodobné, že se bude jednat o významné částky. Proto si tyto transakce zasluhují pozornost auditora. Zejména proto, že společnosti často nemají zkušenosti s jejich účetním řešením. Zároveň jejich posouzení nebývá jednoduché a je proto nezbytně nutné, aby byly tyto transakce řádně podloženy, nejlépe smluvně tak, aby bylo jejich účtování průhledné a zřejmé nejen pro společnost a její vlastníky, ale i pro auditora, daňového poradce a finanční úřad.

### **Palivo v nádržích k datu účetní závěrky**

V souladu s řádným vykazováním nákladů a výnosů v období, se kterým věcně souvisí, nastává otázka, jak naložit s nespoteřebovaným palivem v nákladních vozech na konci účetního období, samozřejmě s ohledem na významnost dané položky. Účtování o nákladech na spotřebu paliva obvykle probíhá k datu natankování paliva do nádrže. Kdy se skutečně toto palivo spotřebovalo, resp. spotřebuje, nebývá již tak důležitým faktorem. Na konci účetního období je však situace jiná. Nespoteřebované palivo souvisí s výnosy, které nastanou až v dalším účetním období, a proto je třeba





ba toto palivo odúčtovat z nákladů běžného účetního období. Řešením je vykázání nespoteřovaného paliva jako zásoby ke konci účetního období. Společnost musí zjistit skutečný stav nespoteřovaného paliva (fyzickou inventurou) a vykázat ho v zásobách k datu účetní závěrky. Do nákladů se následně toto palivo dostane v okamžiku, kdy je poskytnuto přepravní službě, tj. v období, ve kterém jsou vykázány i související výnosy.

### Nedokončené přepravní služby k datu účetní závěrky

Další oblastí, která úzce souvisí s koncem účetního období, jsou nedokončené přepravy k datu účetní závěrky. U těchto přeprav je důležité, aby náklady a výnosy byly vykázány ve správném účetním období. Oblast nákladů (odpisy vozidel, případně náklady na jejich pronájem, mzdové náklady řidičů, apod.) představují položky, které jsou přímo účtovány do časově souvisejícího období. Existují vý-

jimky, jako např. spotřeba paliva, o kterých píšeme v předchozím bodě, a kde je třeba věnovat pozornost časovému rozlišení, resp. nedokončeným přepravám. V oblasti výnosů je třeba identifikovat nedokončené přepravy ke konci účetního období, které je třeba rozdělit na tu část, která se týká běžného účetního období, a na část, která spadá do následujícího období. Pro potřeby správného zachycení výnosu prostřednictvím nedokončené výroby („změna stavu zásob vlastní činnosti“) lze použít buď poměr ujetých kilometrů (především silniční přeprava), nebo poměr počtu dní trvání přepravy v jednotlivých účetních obdobích (především námořní přeprava). V této souvislosti je nutné se zabývat i otázkou kalkulací, resp. oceněním nedokončené výroby.

### Dohadné položky z přepravních služeb

Společnosti zabývající se přepravou musí nutně řešit každodenní

problém s nevyfakturovanými službami, a to jak na straně nákladové, tak na straně výnosové. V případě, že přeprava je zajišťována primárně subdodavatelsky, tj. ne vlastními dopravními prostředky, objem transakcí na dohadných položkách pasivních je výrazně vyšší než v opačném případě. Značně závisí i na typu přepravy, která je zajišťována subdodavatelsky. Zejména u námořní přepravy, ale i u silniční, bývá fakturace mnohdy zpožděna řádově o měsíce. Výjimkou nejsou přijaté faktury se zpožděním více než tři měsíce po uskutečnění služby.

Z výše uvedeného vyplývá, že při uzavírání účetních knih a sestavení roční účetní závěrky bývá zůstatek dohadných účtů pasivních u přepravních společností velmi vysoký, v terminologii auditora – převyšující hladinu významnosti. Otázka, kterou by si teď měl každý účetní položit je, jak je zajištěna úplnost a správnost těchto dohadných účtů. Odpověď není již tak snadná. Je zřejmé, že při větším objemu

## Faust 2.7 je ještě vyzrálejší...



**faust** je software českých auditorů.

**Fausta** i v roce 2009 **pozitivně hodnotí zástupci kontrolních skupin KAČR**, kteří na pravidelných kontrolách u našich klientů oceňují **přínos systému Faust** zejména při vedení spisu auditora, práci se šablonami vzorové dokumentace na program a plánování auditu a kontrolním výběru vzorků z účetní databáze.



přepravních zakázek je nezbytně nutné zavedení spolehlivého systému evidence zakázek, jejichž prostřednictvím se ve většině případů dohadné účty generují, a důslednost při zadávání jednotlivých položek nákladů. Následná kontrola dohadů a jednotlivých zakázek je stejně důležitá jako důslednost při jejich zadávání do vnitřního systému.

Tato kontrola by měla být nedílnou součástí vnitřního kontrolního mechanismu společnosti a měla by odhalit chyby při zadávání zakázek. Zároveň představuje jakousi zpětnou vazbu disponentům, kteří se zakázkami pracují na vstupu. Důležité je rovněž načasování zpětné kontroly. Obvykle se doporučují víceúrovňové kontroly, a to jak v momentě zadání zakázky do vnitřního systému jejich evidence a její aktualizaci pro účely závěrky, tak po dokončení zakázky, kdy by mělo dojít k vyhodnocení odchylky skutečných nákladů od jejich odhadu.

Na straně dohadných položek aktivních jsou důvody prodlení mezi vystavením faktury a skutečným provedením služby obvykle opožděně přijaté faktury od subdodavatelů, které jsou důležitým vstupem pro fakturaci na konečného zákazníka.

### Specifika při účtování podle IFRS

#### Nájemní smlouvy, doba odepisování

Mezi otázky, které musí dopravní a logistické společnosti řešit v rámci výkaznictví v souladu s Meziná-

rodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), a při kterých dochází k podstatným rozdílům oproti výkazům sestaveným dle českých účetních předpisů, je účtování o dlouhodobém majetku pořízovaném formou leasingu. Může se jednat buď o podklady ke konsolidaci pro mateřskou společnost v souladu s instrukcemi a „IFRS účetním manuálem“ skupiny, nebo přímo o samostatnou či konsolidovanou účetní závěrku české společnosti/skupiny, sestavovanou v souladu s IFRS.

U dopravních společností bývájí předmětem nájmu převážně nákladní vozidla. V první řadě se jedná o posouzení, zda uvedená smlouva spadá pro účely IFRS klasifikace do kategorie finančního nebo operativního leasingu. Typy smluv, které leasingové společnosti nabízejí, již dávno nebývají konkrétně označeny jako „smlouva o operativním pronájmu“ nebo „smlouva o finančním pronájmu“. I když ani toto označení nemusí být z pohledu klasifikace dle IFRS rozhodující.

Každou leasingovou smlouvu je třeba pro potřeby výkaznictví dle IFRS posoudit samostatně a je nutné zvážit celou řadu kritérií, která mohou mít na klasifikaci vliv. Na první pohled podobně vypadající smlouvy od různých leasingových společností mohou u jednotlivých kritérií dávat rozdílné odpovědi. Jako důležité aspekty zde mohou vystupovat mimo jiné i garance odkupní ceny po skončení doby pronájmu, kterou může poskytnout dodavatel vozidla leasingové nebo přeprav-

ní společnosti či možnost přepravní společnosti odkoupit vozidlo kdykoliv v průběhu doby trvání nájemní smlouvy.

Dalším důležitým parametrem je doba odepisování předmětů aktivovaných pro účely IFRS. Ta má vliv na kritérium poměru doby trvání leasingové smlouvy a doby odepisování předmětu. V případě nákladních vozidel (tahače, návěsy, přívěsy) je nutné si odpovědět na otázky:

- Mají tahač a návěs, případně přívěs, stejnou dobu použitelnosti, resp. jaký je očekávaný celkový počet kilometrů, které s nimi lze najet?
- Tahač a návěs (přívěs) se ve společnosti obvykle kupují, používají a následně prodávají dohromady jako jedna jednotka, nebo i samostatně?

Klasifikace nájemních smluv a určení odepisové politiky nebývá snadná záležitost. O to je však důležitější její správné nastavení, neboť má zásadní vliv na podobu účetní závěrky.

**Pavel Pražák**  
**Lukáš Hájek**

*Ing. Pavel Pražák je senior manažerem v oddělení auditu společnosti PricewaterhouseCoopers. Zodpovídá za služby poskytované klientům působícím zejména v oblasti průmyslové výroby, přepravy a logistiky a dále pak obchodním společnostem. Je absolventem VŠE v Praze, českým statutárním auditorem a členem certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA).*

*Ing. Lukáš Hájek je senior manažerem v oddělení auditu společnosti PricewaterhouseCoopers. Zodpovídá za služby poskytované klientům působícím zejména v oblasti přepravy a logistiky, průmyslové výroby a obchodním společnostem. Je absolventem Mendelovy univerzity v Brně, členem Komory auditorů ČR, Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA) a Komory certifikovaných účetních ve Spojených státech amerických (CPA).*

## Daňová specifika v dopravě a logistice



David  
Borkovec

### Daňové dopady financování

Současná ekonomická situace, která se u mnoha logistických společností projevuje poklesem marží i objemů přepravy, má často za následek pokles ziskovosti či dokonce ztráty. Ztráty a na ně navazující snižování hodnoty vlastního kapitálu je pak nutné sledovat zejména z pohledu splnění podmínek „nízké kapitalizace“,

pokud má společnost půjčky či úvěry od ostatních společností ve skupině. Pravidla nízké kapitalizace, zjednodušeně řečeno, stanovují, že pokud celková částka jistiny úvěrů a půjček od spojených osob přesáhne čtyřnásobek vlastního kapitálu, úrokový náklad z přesahující části je daňově neuznatelný. Výpočet nízké kapitalizace není sice složitý, ale může mít svá úskalí, pokud se společnosti v průběhu roku často mění výše půjček nebo výše vlastního kapitálu například v důsledku dodatečných kapitálových vkladů nebo kapitalizace půjček.

Dalším aspektem, který je třeba sledovat, jsou srážkové daně. Platba úroků do zahraničí podléhá v některých případech v České republice srážkové dani, kterou je povinna česká společnost odvádět finančnímu úřadu. Nesplnění této povinnosti pak může být spojeno s významnou částkou následného penále.

### „Super-rychlé“ odpisy a „super-rychlý“ finanční pronájem

Na probíhající ekonomickou situaci reagovala novela zákona o daních z příjmů, která zavedla mimo jiné „super-rychlé“ odpisy a „super-rychlý“ pronájem majetku v první a druhé odpisové skupině. Tato

změna znamená, že určitý majetek je možné daňově odedpsat, respektive nájemné dát do nákladů, během krátké doby – 12 měsíců (pro majetek v 1. odpisové skupině) či 24 měsíců (pro majetek ve 2. odpisové skupině). Zrychlení daňového odedpisování má mimo jiné, dopad na odloženou daň.

Jednou z podmínek pro uplatnění super-rychlých odpisů je pořízení majetku v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010. Na rozdíl od zahájení odedpisování tedy není podstatné, kdy je majetek uveden do užívání, ale kdy je pořízen. Pojem „pořízení“ pro účely odedpisování zákon nedefinuje, a proto se nabízí použití výkladu běžného v účetnictví, kde termín „pořízení“ odpovídá okamžiku zaúčtování dlouhodobého majetku na účet pořízení. U leasingu je super-rychlý leasing možné použít pouze u smluv uzavřených od 20. července 2009 do 30. června 2010.

Jednou z problematických oblastí super-rychlých odpisů je evidence a metoda odedpisování u technického zhodnocení provedeného na tomto majetku. Technické zhodnocení je nutné evidovat sa-

mostatně a odedpisovat rovnoměrně či zrychleně po standardní dobu odedpisování. To tedy znamená, že přestože společnost odepíše majetek během 12 měsíců, technické zhodnocení bude odedpisovat po dobu tří let. Náročnost nastavení účetních systémů, zejména modulů na výpočet daňových odpisů, a skutečnost, že super-rychlé odpisy lze uplatnit jen u majetku ve vymezeném období, tak snižují atraktivitu této možnosti.

Důležité je rovněž poznamenat, že u super-rychlého leasingu jednou z podmínek pro uplatnění nájemného do daňově uznatelných nákladů je, že pronajímatel rovněž odedpisuje majetek super-rychlou metodou. Protože se nájemce může jen obtížně přesvědčit o splnění podmínek u pronajímatele, měl by alespoň prokázat dobrou víru ve vztahu ke splnění podmínek. Dle našich zkušeností leasingové společnosti promptně zareagovaly na novelu zákona o daních z příjmů a do svých smluv o finančním pronájmu v případě super-rychlého pronájmu zahrnují prohlášení, že uplatňují u majetku super-rychlý odpis v souladu se zákonem.

vtip měsíce

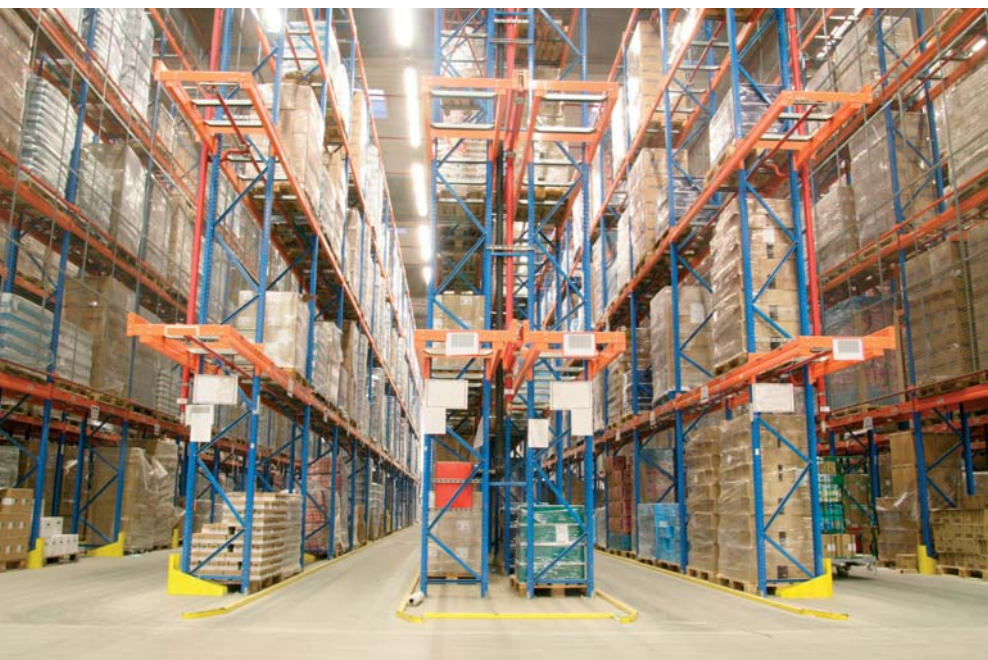


Proč jste tak naštvaný, pane Novák? Ale, včera jsem přišel o řidičák ...

Jo, kdyby všechna auta jezdila takovou rychlostí, jakou leze tenhle slimák, můžou zrušit bodový systém okamžitě.

Kresba I. Svoboda





### Předčasné ukončení nájemních smluv

Pokles objemu přepravy v důsledku současné ekonomické situace může v některých případech vést k předčasnému ukončení nájemních smluv. Pokud se jedná o smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí, dojde k překlasifikaci na smlouvu o operativním pronájmu.

Pokud nedojde k odkupu majetku, nedochází v podstatě k žádné změně, časově rozlišené nájemné bylo a zůstává daňově uznatelným nákladem. Pokud však nájemce odkoupí majetek, je nutné pro daňovou uznatelnost nájemného splnit tzv. test kupní ceny, tj. kupní cena tohoto majetku nesmí být nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem ze vstupní ceny evidované u pronajímatele za dobu, po kterou mohl být tento majetek odepisován.

Pokud je nájemce právnickou osobou, je povinen podat dodatečná daňová přiznání za předchozí zdaňovací období, v nichž vyloučí časově rozlišené nájemné zahrnuté do daňových nákladů v těchto obdobích jako daňově neuznatelný náklad.

### Převodní ceny

Mnoho transakcí u společností působících v odvětví logistiky probíhá

mezi spojenými osobami. Pro transakce sjednané mezi spojenými subjekty platí tzv. princip tržního odstupu. Dle tohoto principu by ceny uplatněné mezi spojenými osobami měly odpovídat cenám, za které by podobné nebo identické transakce byly uskutečněny mezi osobami, jež nejsou propojené. Porušení tohoto principu je spojeno s rizikem daňového doměrku.

Z důvodů časté absence jednoduše srovnatelných transakcí nelze vždy zcela jednoznačně posoudit dodržení principu tržního odstupu. Společnosti však mají možnost požádat místně příslušného správce daně o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena transferová cena. Vydání závazného posouzení, které potvrzuje společností navrhovaný způsob tvorby převodních cen, značně snižuje rizika spojená s transakcemi mezi spojenými osobami.

I pokud společnost nehodlá žádat o závazné posouzení, měla by mít k dispozici dokumentaci, která prokazuje, že ceny sjednané se spojenými osobami jsou v souladu s principem tržního odstupu. Přestože samotná dokumentace transferových cen pro společnosti v České republice není povinná (na rozdíl např. od Slovenska, Maďarska či Polska), lze její vypracování společností doporučit, neboť je vhod-

ným nástrojem k obhájení správnosti sjednaných cen v případě daňové kontroly. Existence dokumentace rovněž usnadňuje úlohu auditora při posouzení, zda u transakcí se spojenými osobami nevzniká společnosti daňové riziko.

Daňové souvislosti technického zhodnocení na pronajaté nemovitosti

Logistické společnosti velmi často pro skladování či jiné potřeby využívají pronajaté prostory. Situace, kdy nájemce v průběhu trvání nájemní smlouvy provádí na pronajaté nemovitosti úpravy nebo změny je v praxi rovněž poměrně častá. Vzhledem k tomu, že nemovitost, na které jsou úpravy prováděny patří pronajímateli, je nutné, aby měl nájemce k těmto úpravám souhlas pronajímatele.

Zákon o daních z příjmů umožňuje, aby technické zhodnocení daňově odepisoval jak pronajímatel, tak i nájemce. V případě, že bude technické zhodnocení odepisovat nájemce, je třeba splnit několik podmínek. V prvé řadě se musí jednat o technické zhodnocení, které nájemce uhradil na vlastní náklady a toto technické zhodnocení zařadí do svého majetku (tzn. pronajímatel o jeho hodnotu pořizovací cenu nemovitosti zvyšovat nebude). Dále je třeba uzavřít písemnou smlouvu, ve které dá pronajímatel nájemci souhlas s odepisováním technického zhodnocení. Při splnění těchto podmínek nájemce daňově odepisuje technické zhodnocení ve stejné odpisové skupině, v jaké je odepisována daná nemovitost.

Pokud v průběhu odepisování technického zhodnocení nájemcem dojde k ukončení nájemní smlouvy nebo pronajímatel zruší nájemci souhlas s odepisováním, může být situace řešena několika způsoby. První a v praxi nejčastější možností je, že nájemce přenechá pronajímateli technické zhodnocení a pronajímatel mu zpravidla uhradí dohodnutou částku – v tomto případě daňová zůstatková cena technického zhodnocení bude daňově účinná jen do výše této úhrady. Pokud by nájemce přenechal pronajímateli technické zhodnocení bez náhrady,



pak daňovou zůstatkovou cenu nebude možné uplatnit vůbec. Další možností je situace, kdy nájemce na svoje náklady provedené technické zhodnocení odstraní a uvede pronajaté prostory do původního stavu před ukončením nájmu – v takovém případě by mělo být možné daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení posoudit jako daňově účinnou.

### Změny ve vrácení DPH ze zahraničí

Logistickým společnostem obvykle vznikají náklady na nákup pohonných hmot v zahraničí, kde rovněž hradí zahraniční DPH. Tuto DPH pak při splnění určitých podmínek mohou dostat zpět prostřednictvím žádosti o vrácení. Novela zákona o dani z přidané hodnoty (tzv. DPH balíček), která by měla vstoupit v platnost 1. ledna 2010, přinese nové postupy u žádostí o vrácení DPH zaplacené v jiných členských státech Evropské unie,

kde není společnost registrována pro účely DPH.

Žádost o vrácení DPH zaplacené v jiných členských státech EU se dosud podávala v každém státě zvlášť. Nově se bude podávat prostřednictvím elektronického portálu v České republice a české úřady následně předají žádost o vrácení daně příslušnému členskému státu. Žádost je nutné podat nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení DPH. Nový systém dále zavádí detailní časový plán pro zpracování žádostí a právo na vyplacení úroku z prodlení v případě, že bude nárokována DPH vrácena se zpožděním.

Nový systém by měl přispět k usnadnění vrácení DPH ze zahraničí, nicméně zatím není zcela jisté, jak hladce bude fungovat spolupráce mezi jednotlivými státy.

**David Borkovec**  
**Marcela Zbožínková**

*Ing. David Borkovec je ředitelem v daňovém a právním oddělení společnosti Pricewaterhouse Coopers, kde pracuje od roku 1999. Jeho specializací je poradenství v oblasti mezinárodního daňového plánování a transferových cen. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze, je členem Komory daňových poradců České republiky, International Fiscal Association a finančního výboru Americké obchodní komory*

*Ing. Marcela Zbožínková je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze a členkou Komory daňových poradců. Pracuje jako manažer v oddělení daňových a právních služeb ve společnosti PricewaterhouseCoopers, kde se specializuje na oblast daně z příjmů právnických osob. Věnuje se publikační činnosti zaměřené na oblast daní z příjmů právnických osob.*

WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

## Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

- Fúze a restrukturalizace
- Akvizice a divestice
- Oceňování pro účely IFRS
- Nemovitosti
- Litigace
- Koncernové vztahy
- Cenné papíry
- Kolektivní investování
- Bankovníctví a financování
- Duševní vlastnictví
- Cash flow model
- Transfer pricing
- Studie proveditelnosti
- Insolvence

**Váš silný partner v oceňování!**

Kontakt: **Jan Chromý**, Manager  
Tel.: + 420 226 219 054 | E-mail: jan.chromy@tacoma.eu

[www.tacoma.eu](http://www.tacoma.eu)

## Rozhovor s finančním ředitelem skupiny C.S.CARGO Marcelem Kalakajem

# Současná situace v odvětví dopravy a logistiky z pohledu jednoho z největších hráčů na tomto trhu

**Skupina C.S.CARGO se v posledních letech stále více objevuje nejenom na našich silnicích, ale i v médiích. Můžete pro naše čtenáře skupinu ve stručnosti představit?**

Naše skupina poskytuje dopravní a logistické služby ve čtyřech základních oblastech – námořní a letecké dopravě, silniční dopravě, zajištění komplexních logistických služeb a skladování i expresní přepravě zásilek. Dlouhodobě patříme k předním poskytovatelům logistických služeb v regionu střední a východní Evropy (CEE). Aktivně působíme v osmi evropských zemích, přičemž v České republice a na Slovensku jsme absolutní špičkou v oboru.

**Jste skupina působící na mnoha trzích střední a východní Evropy. Jak rozdílné jsou podmínky pro podnikání ve vašem oboru v České republice a v dalších zemích, ve kterých působíte?**

Každý trh má svá specifika, ať již jsou dána kulturní tradicí nebo například obtížností obchodních jednání. Musím ovšem podotknout, že působíme spíše regionálně a v rámci regionu CEE v našem oboru příliš velké rozdíly nezaznamenáváme. Skupina C.S.CARGO má svůj původ v České republice, je tudíž logické, že máme velký přehled o domácím prostředí, což nám poskytuje výhodu například proti nadnárodním společnostem působícím na našem území.



**Ing. Marcel Kalakaj**

Vystudoval Vysokou školu ekonomickou, VUT – Fakultu strojní a ukončil postgraduální studium na PF MU v Brně. Disponuje 18letou praxí z oblasti vedení finančních oddělení pro nadnárodní organizace (Raiffeisen Investment AG, 1995-2000; Johnson & Johnson Česká republika a Slovensko, 2000 - 2003). Šest let působil jako člen představenstva a CFO ve společnosti UPC Česká republika. V C.S.CARGO pracuje od května roku 2009. V počáteční fázi svého působení se věnoval především projektu zefektivnění finančních procesů skupiny. V srpnu 2009 převzal funkci výkonného finančního ředitele (CFO) skupiny C.S.CARGO. Mluví anglicky a rusky.

**Současný propad celosvětové ekonomiky se výrazně dotýká i oboru přepravy a logistiky. S jakými aktuálními problémy se vaše skupina potýká?**

Propad ekonomiky negativně ovlivnil všechny sféry ekonomiky a nevyhnul se ani našim klientům a konkurentům. Prodloužila se například splatnost faktur některých našich odběratelů. V krizi ovšem vidíme i příležitosti pro dal-

ší rozvoj. Naši akcionáři nedávno rozhodli o posílení finanční pozice holdingové společnosti C.S.CARGO Holding N.V. z vlastních zdrojů. Tyto prostředky jsou určeny pro další expanzi skupiny na střeoevropských trzích a umožní nám dále zkvalitnit služby zákazníkům, kteří jsou sami zatíženi nepříznivými dopady ekonomického útlumu. Posílení hotovosti zároveň poskytuje naší skupině silné zázemí pro operativní akvizice především formou přebírání ucelených systémů logistiky od koncových zákazníků.

**Podle jakých účetních standardů sestavujete své účetní závěrky?**

Účetní závěrky společností ve skupině jsou sestavovány v souladu s účetními standardy příslušných zemí. Vzhledem k tomu, že nepůsobíme pouze v České republice, ale naše skupina je nadnárodní, sestavujeme konsolidované výkazy v souladu s mezinárodními standardy finančního výkaznictví (IFRS). Z tohoto důvodu musíme účetní závěrky společností skupiny převádět na IFRS. Jsme tak připraveni i na případný vstup na kapitálový trh, který by se mohl odehrát v budoucnu.

**Kde vidíte největší výzvy pro české podniky při přechodu na IFRS?**

Aplikace IFRS je náročná zejména personálně. Pro implementaci IFRS, zejména na úrovni holdingové společnosti, která konsoliduje celou skupinu, je třeba mít k dispozici tým odborníků, kteří jsou schopni posoudit podstatu jednotlivých



transakcí a vykázat je v souladu s IFRS. Odborníků s těmito znalostmi a zkušenostmi je v České republice nedostatek. Zde je samozřejmě nezbytná včasná komunikace s auditorem. Rovněž důležité je nastavení harmonogramu přípravy IFRS účetní závěrky, zejména té konsolidované, kde hraje důležitou roli komunikace s dceřinými společnostmi, a neméně podstatná je i podpora kvalitním softwarem.

### Jaká jsou vaše očekávání od auditora?

V první řadě je důležité, aby auditor disponoval silným týmem specialistů. Zejména to očekáváme u auditu konsolidované závěrky sestavené v souladu s IFRS, aby tito specialisté byli přímo zaměřeni na jednotlivé oblasti IFRS. Od auditora očekáváme i funkci poradce, který společnost včas upozorní na účetní implikace významných transakcí, ať již z pohledu závěrky sestavené dle lokálních předpisů, nebo z pohledu závěrky sestavené v souladu s IFRS. Proto je důležité, aby spolupráce auditora a finančního oddělení společnosti působila harmonicky a navzájem se doplňovali jako tým.

**C.S.CARGO je skupinou s dceřinými společnostmi v několika zemích, což klade určité požadavky na způsob vedení účetnictví a organizaci závěrkového procesu, pokud mají být výsledky prezentovány včas. Co jsou hlavní úskalí pro účetnictví a závěrku v takové situaci? Co byl pro C.S.CARGO nejobtížnější úkol?**

Jednoznačně nejobtížnější úkol byla analýza a změna provozních procesů společností v rámci skupiny v návaznosti na informační systémy. Museli jsme především brát v potaz základní procesní postupy od elektronického oběhu dokladů, přes proces závěrky a controllingu až po finální finanční a provozní reporty včetně statistik, a to vše vzhledem k optimálnímu provozu a flexibilnímu obchodu, které přímo ovlivňují spokojenost zákazníka. Na těchto změnách se podílí nejen tým odborníků ze všech oddělení skupiny C.S.CARGO, ale také expertní týmy třetích stran v rámci optimálního vyvážení kapacit. Veškeré procesy prochází významnými změnami, které přinesou efektivnější finanční audit a možnost se věnovat auditu procesnímu a optimalizovat tak chod celé skupiny.

**Skupina C.S.CARGO je také rychle rostoucí skupinou nejen díky organickému růstu, ale také prostřednictvím akvizic. Jak se to projevuje v oblas-**

### ti účetnictví a jeho organizace?

S růstem každé skupiny vznikají dílčí problémy, protože skupiny firem se musí koordinovat a vést s větší odpovědností. Podobně je na tom i skupina C.S.CARGO. Právě proto je pro nás tolik důležité, aby ve společnosti působili odborníci nejlépe se zkušenostmi z nadnárodních skupin a zahraničních podniků. I akvizicemi různých firem k nám přichází řada zkušených manažerů a odborníků, kteří jsou cenným přínosem. V letošním roce je pro nás jednou z nejdůležitějších akvizic převzetí společnosti Air-Sea a otevření její pobočky v Hamburku. V oblasti účetnictví se při akvizicích jedná o již zmíněné sladování účetních standardů napříč celou skupinou, což vyžaduje efektivní komunikaci mezi centrálou a dceřinými společnostmi.

### Co Vy osobně považujete za největší výzvu ve Vaší současné pozici ve skupině C.S.CARGO?

Osobně považuji C.S.CARGO za velmi zajímavou společnost s obrovským potenciálem růstu především v segmentu, který je dnes schopna pokrýt, a ve strategické lokaci v rámci regionu CEE. Právě přechod lokálních společností v rámci skupiny na regionální strukturu operující v rámci několika zemí a zajišťující služby mezi kontinenty je výzva, která je ojedinělá a také jedinečná. Následná optimalizace se zaměřením na provozní efektivitu a bezchybný zákaznický servis podpořený kvalitními výstupy vytváří konkurenční náskok nutný pro růst celé skupiny.

*Rozhovor vedl Pavel Pražák*





## Předávání klientů

Nový zákon o auditorech přinesl také novinky týkající se vztahu nového a předchozího auditora v případě nahrazení jednoho auditora druhým. Této problematice se také věnuje několik auditorských standardů. V tomto článku se snažíme zodpovědět otázky, které si v této souvislosti mnozí auditoři jistě kladou.

**Proč o tom tématu vůbec mluvíte? Já při auditu zkontroluji všechny doklady za celý rok a nepotřebuji se loňského auditora na nic ptát!**

Prvním důvodem jsou počáteční zůstatky. Uvědomme si, že účetnictví běžného roku navazuje na účetnictví roku předchozího. Konečné zůstatky rozvahových účtů předchozího roku se staly počátečními zůstatky účetnictví běžného roku. Pokud by například v předchozím roce byly již zaúčtovány výnosy za služby, které ve skutečnosti byly poskytnuty až v lednu běžného roku, testováním vzorků nebo dokonce zkoumáním všech účetních dokladů v běžném roce tuto chybu nezjistíme. Obdobně, budeme-li posuzovat použitelnost zásob a tvorbu opravných položek při inventuře na konci běžného roku, obvykle nejsme schopni určit, zda situace není jen opakováním příběhu předchozího roku a navrhovaná opravná položka neměla být zaúčtována již v předchozím roce. Taková či jiná nesprávnost může účetní závěrku běžného roku významně ovlivnit a stává se tak odpovědností nového auditora. Auditor tak musí získat ujištění o počátečních zůstatcích, čehož lze nejlépe dosáhnout posouzením práce předchozího auditora.

Druhým podstatným důvodem jsou srovnatelné údaje. Účetní závěrka obvykle obsahuje nejen údaje za běžný rok, ale i srovnatelné údaje za rok předchozí, někdy dokonce za předchozí dva roky. Výrok auditora se vztahuje k závěrce jako celku a jako auditoři tak přebíráme odpovědnost nejen za údaje běžného roku, ale i za údaje srovnatelné. Pokud

bychom chtěli dostat své odpovědnosti a ověřit srovnatelné údaje sami, museli bychom provádět ověření údajů i za předchozí rok.

Třetím důvodem vedoucím k potřebě kontaktovat předchozího auditora je minimalizace rizika. Jako auditoři se musíme zamýšlet nad riziky každé auditorské zakázky a není nikdo vhodnější, kdo by nám mohl poskytnout informaci o možných rizicích, než právě auditor, který si nejspíše před rokem kladl stejné otázky, jaké si klademe nyní my.

**Ale on se se mnou nikdo nebude chtít bavit!**

Proces předávání zakázky je již mnoho let upraven auditorskými standardy a mnozí auditoři si zvykli komunikovat s kolegy, od kterých klienty přebírají, i s těmi, kterým klienty předávají. Z praktického hlediska nelze očekávat, že auditor, který se od klienta dozvěděl, že jako auditor u něj nebude pokračovat, sám iniciativně vyhledá, kdo je tím novým auditorem. Na druhou stranu mu ale opravdu nic nebrání novému auditorovi zodpovědět jeho dotazy. Nový zákon o auditorech je v této oblasti formulován tak, že poskytování informací novému auditorovi je dokonce povinností předchozího auditora.

**Takže když podepíšu smlouvu s novým klientem, mohu se vypravit za předchozím auditorem a povídat si s ním. Je to tak?**

Takhle by se jistě postupovat dalo, ale vraťme se ještě k tomu třetímu důvodu, a to ke kontaktu s předchozím auditorem a rizikům. Jistě se nechceme dostat do situace, kdy přijmeme zakázku na audit a krátce poté si budeme říkat, že něco takového jsme neměli brát. Proto nám Etický kodex ukládá „vyhodnotit, zda existují nějaké důvody, odborné či jiné, pro které by zakázka neměla být přijata, nebo důvody, které ohrožují dodržení základních principů“ etiky. Součástí tohoto vyhodnocení může být přímý kontakt se stávajícím au-

ditorem. Pokud ale máme toto vyhodnocení udělat ještě před přijetím zakázky, měli bychom s předchozím auditorem hovořit ještě před podepsáním smlouvy. V dnešní době, kdy auditora určuje valná hromada, je nevhodnějším okamžikem čas mezi touto valnou hromadou a podepsáním smlouvy o provedení auditu.

V tento moment se také nejedná o jakkoli rozsáhlou komunikaci. Klademe pouze otázku: „Existují nějaké důvody, odborné či jiné, pro které bych neměl přijmout zakázku na audit společnosti ABC?“, a stávající auditor odpovídá „ano“, nebo „ne“. Více nám ani říci nemůže, protože je až do okamžiku podepsání smlouvy, která nového auditora ustaví, stále vázán mlčenlivostí. V případě kladné odpovědi je nejlépe požádat společnost o zproštění mlčenlivosti stávajícího auditora, aby bylo možné zjistit více. Je samozřejmě ideální, pokud tuto věc můžeme vyřídit korespondenčně, ale krátký telefonický rozhovor splní účel stejně dobře. Podstatné je, aby tato komunikace byla zaznamenána alespoň zápisem, a nastupující auditor tak byl schopen prokázat, že tuto proceduru vykonal.

**Tak dobře. Zeptám se tedy ještě před podepsáním smlouvy. A co tedy mám probírat s předchozím auditorem potom?**

Setkání s předchozím auditorem je vhodné provést v době plánování auditu. Jeho hlavním cílem je sice ověření počátečních zůstatků a srovnatelných informací, ale případný odklad by nám mohl způsobit potíže při vlastní auditorské práci. Může se stát, že procedury provedené předchozím auditorem budeme chtít doplnit a sami si některé skutečnosti ověřit, třeba proto, že postupy použité předchozím auditorem se výrazně liší od našich. Tyto dodatečné procedury je lepší provést dříve než později.

Schůzka s předchozím auditorem bude mít obvykle podobu dotazování na jeho postup při auditu, jaký



byl jeho plán, zjištěná rizika, způsob kontroly práce asistentů, kvalita připravené účetní závěrky ze strany klienta a zjištěné nesprávnosti. Většinu času může zabrat diskuse o postupu auditu v jednotlivých oblastech účetní závěrky. Přitom budeme chtít vidět vybrané dokumenty ze spisu auditora, kde budou dokumentovány popisované postupy. Předchozímu auditorovi bychom měli předem zaslat přehled oblastí nebo otázek, které s ním chceme diskutovat. Zvláště důležité je to, pokud se chceme dotazovat na některé

ry nás přijde navštívit, je opravdu novým auditorem našeho dřívějšího klienta. Pokud nám jeho jméno již dříve nepotvrdil sám klient, měli bychom ho o takové potvrzení požádat. Samozřejmě by o tomto kroku měly existovat důkazy, abychom oprávněnost našeho postupu mohli doložit.

S nastupujícím auditorem můžeme sepsat ujednání, které bude definovat, k jakému účelu mu informace poskytujeme a za jakých podmínek. Opět je praktické udělat to dopisem ještě před vlastní

ností za celou účetní závěrku, jak jsme si řekli dříve. Odkaz na práci předchozího auditora by byl v tomto smyslu matoucí, a proto ho neuvádíme.

### **To je tedy spousta práce. Kdo to vlastně zaplatí?**

Nastupující auditor by měl s časem věnovaným komunikaci s předchozím auditorem počítat ve svém rozpočtu a měl by ho mít zahrnut ve své odměně za audit. Pro nastupujícího auditora může vzniknout komplikace, pokud bude nucen na základě posouzení práce předchozího auditora výrazně rozšířit své procedury. Nelze než doporučit o této věci otevřeně jednat s klientem.

Předchozí auditor může považovat čas vynaložený na komunikaci s nastupujícím auditorem za neproduktivní a žádat jeho úhradu. Nastupující auditor je jediným cílem, který se pro takový postup nabízí. Prakticky však takto skoro nikdo nepostupuje. Jednak je čas věnovaný této aktivitě marginální ve srovnání s celkovým časovým rozpočtem auditu, a pak každý auditor vždy nějaké klienty ztrácí a jiné získává, takže by ze vzájemného účtování nákladů vznikla jen zbytečná dodatečná administrativa.

### **Tak dobře, snad to všichni pochopí. A nemáte k dispozici vzorové dokumenty k výše popsaným procedurám, abych to nemusel vymýšlet všechno sám?**

Než jsme odpověděli na otázku, stihli jsme připravit „hromádku“ dokumentů, které by mohly být užitečné. Kromě příslušných částí standardů, Etického kodexu a zákona o auditorech obsahuje také vzory dopisů, o kterých jsme se zmiňovali, a přehled oblastí k diskusi mezi nastupujícím a předchozím auditorem.

Vzorové dokumenty najdete v e-příloze č. 9, která je auditorům k dispozici na Extranetu, v uzavřené části [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).



specifické zůstatky nebo transakce, aby se předchozí auditor mohl na schůzku připravit.

**Kdybych ale já měl někomu takhle předávat klienta, tak by se mi tedy rozhodně nechtělo všechno mu vypovědět a ukázat a nemít k tomu žádnou dohodu ani s klientem, ani s tím auditorem. Poradíte mi něco?**

Jak jsme si řekli již na začátku, poskytování informací novému auditorovi je povinností předchozího auditora. Zákon o auditorech také říká jednoznačně, že tento postup není porušením povinnosti mlčenlivosti, a není tak třeba žádného povolení ze strany klienta. Na druhou stranu je vhodné se ujistit, že auditor, kte-

schůzku, aby nedošlo k nedorozumění.

**A když takhle projdu tu práci předchozího auditora, tak bych to mohl napsat do auditorské zprávy, ať je vidět, že jsem to udělal.**

Když se podíváme do auditorských standardů, opravdu tam najdeme ustanovení, které k tomuto postupu svádí. Můžeme to také vidět v některých starších auditorských zprávách, protože auditorské směrnice vydávané KA ČR tuto možnost dávaly. Dnes platné ISA však takový odkaz umožňují pouze, pokud je to požadováno, nebo výslovně povoleno dalšími místními právními předpisy, a to u nás není. Má to souvislost s naší odpověd-

## Související ustanovení ISA, Etického kodexu a zákona o auditorech

Jsou uvedeny ty části předpisů, které považujeme za relevantní v situaci změny auditora. Výběr nemusí být úplný a postihovat všechny aspekty této situace.

### ISA 210

8. Pokud je to relevantní, smlouva o provedení auditu může obsahovat i následující body:
- ujednání o spolupráci jiných auditorů nebo odborníků v určité oblasti auditu;
  - ujednání o spolupráci interních auditorů a jiných pracovníků klienta;
  - u prvního auditu ujednání s předchozím auditorem;
  - omezení odpovědnosti auditora, kde je to možné;
  - odkaz na další dohody mezi auditorem a klientem;

### ISA 300 (přeformulovaný)

**Další záležitosti, k nimž je třeba přihlédnout při prvním auditu**

12. Před zahájením prvního auditu auditor provede následující činnosti:
- (a) Postupy stanovené standardem [navržený] ISA 220 (přeformulovaný) týkající se schválení vztahu s klientem a konkrétní zakázky auditu;
  - (b) Výměna informací s předchozím auditorem, došlo-li ke změně auditora, v souladu s příslušnými etickými požadavky. (viz odstavec A21)

### ISA 510

6. V případě, že účetní závěrka předchozího účetního období byla auditována jiným auditorem, současný auditor může získat dostatečné důkazní informace týkající se počátečních zůstatků posouzením spisu předchozího auditora. Za těchto okolností zváží rovněž odbornou způsobilost a nezávislost předchozího auditora. Jestliže výrok předchozího auditora byl jiný než bez výhrad, auditor věnuje v běžném účetním období zvýšenou pozornost dané skutečnosti, která vedla k vydání takového výroku.
12. Jestliže počáteční zůstatky obsahují nesprávnosti, které významně ovlivňují účetní závěrku běžného účetního období, informuje auditor vedení účetní jednotky a po jeho souhlasu i případného předchozího auditora. **Jestliže vliv nesprávnosti není řádně začten, přiměřeně popsán a uveden v účetní závěrce, auditor vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok.**

### ISA 550

**Existence a zveřejnění propojených osob**

7. **Auditor posoudí informace připravené osobami pověřenými řízením účetní jednotky, které obsahují jména všech známých propojených osob, a provede následující auditorské procedury k ověření úplnosti této informace:**
- (a) Pročtení spisu auditora z loňského roku a identifikování jmen již známých propojených osob;
  - (b) Seznámení se s procedurami účetní jednotky sloužícími k identifikaci propojených osob;
  - (c) Vyžádání si informací o vztahu osob pověřených řízením účetní jednotky k jiným účetním jednotkám;

- (d) Pročtení seznamu společníků nebo akcionářů a zjištění jmen hlavních podílníků nebo akcionářů nebo v příslušných případech získání přehledu hlavních podílníků nebo akcionářů z dostupného seznamu vlastníků, např. Střediska cenných papírů;
- (e) Pročtení zápisů z valných hromad a z jednání osob pověřených řízením účetní jednotky a dalších relevantních záznamů, jako je evidence majetkových účastí členů statutárních orgánů;
- (f) Vyžádání si informací o dalších propojených osobách od současného nebo minulého auditora účetní jednotky;
- (g) Pročtení priznání daně z příjmů účetní jednotky a dalších informací poskytovaných regulačním orgánům.

Pokud podle názoru auditora existuje nižší riziko toho, že významné propojené osoby nebudou identifikovány, mohou být tyto procedury dle potřeby upraveny.

### ISA 710

**Srovnatelné údaje**

**Odpovědnost auditora**

6. **Auditor získá dostatek vhodných důkazních informací o tom, že srovnatelné údaje za předchozí období vyhovují požadavkům příslušného rámce finančního výkaznictví.** Rozsah auditorských postupů je v případě srovnatelných údajů podstatně nižší v porovnání s postupy při auditu údajů běžného období a je obvykle omezen na ověření, zda srovnatelné údaje byly správně vykázány a zda jsou náležitě sestaveny. Toto zahrnuje auditorovo zhodnocení, zda:
- a) Účetní zásady užití u srovnatelných údajů jsou konzistentní s účetními zásadami použitými v běžném účetním období, nebo zda byly provedeny náležité úpravy anebo uvedeny zveřejňované údaje;
  - b) Srovnatelné údaje souhlasí s částkami a jinými zveřejňovanými údaji vykazanými v předchozím období, nebo zda byly provedeny náležité úpravy anebo uvedeny potřebné zveřejňované údaje.
7. Jestliže účetní závěrka za předchozí období byla ověřována jiným auditorem, pak nastupující auditor zhodnotí, zda srovnatelné údaje naplňují požadavky uvedené v odstavci 6 výše; a dále postupuje dle ISA č. 510 „Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky“.
8. Rovněž v případě, že účetní závěrka předchozího období nebyla předmětem auditu, posoudí nastupující auditor, zda srovnatelné údaje naplňují požadavky uvedené v předchozím odstavci 6; a dále postupuje dle ISA č. 510 „Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky“.
9. Jestliže auditor při provádění auditu za běžné účetní období zjistí, že srovnatelné údaje mohou být významně zkresleny, provede dodatečné auditorské postupy odpovídající konkrétní situaci.

**Nastupující auditor – dodatečné požadavky**

Účetní závěrka za předchozí období ověřována jiným auditorem

17. V některých jurisdikcích může nastupující auditor ve své zprávě za běžné účetní období odkázat, pokud jde o srovnatelné údaje za předchozí období, na zprávu předchozího auditora. **Jestliže se auditor rozhodne uvést odkaz na jiného auditora, pak zpráva nastupujícího auditora musí uvádět:**
- že účetní závěrka za předchozí období byla ověřena jiným auditorem;**
  - druh výroku vydaného předchozím auditorem, a byla-li zpráva modifikována, důvody její modifikace;**
  - datum vydání zprávy předchozího auditora.**

**ISRE 2410**

17. **Aby bylo možné naplánovat a provést prověrku mezitímních účetních informací, měl by nově zvolený auditor, který dosud neprováděl audit řádné účetní závěrky v souladu se standardy ISA, získat přehled o jednotce a jejím prostředí včetně jejích vnitřních kontrol, neboť se vztahuje k přípravě řádných i mezitímních účetních informací.**
18. Tento přehled umožňuje auditorovi přesně formulovat pokládané dotazy a připravit analytické a další prověřkové postupy, které mají být provedeny během prověrky mezitímních účetních informací v souladu s tímto standardem. Při získávání tohoto přehledu obvykle auditor pokládá dotazy předchozímu auditorovi a tam, kde je to možné, prověřuje dokumentaci předchozího auditora z předchozího řádného auditu a za všechna předchozí mezitímní období v běžném roce, která byla ověřena předchozím auditorem. Při tomto prověřování přihlíží auditor k povaze všech opravených nesprávností a všech neopravených nesprávností zjištěných předchozím auditorem, všech významných rizik včetně rizika, že vedení nedodrží zavedené kontroly, a významných účetních záležitostí a všech záležitostí z oblasti výkaznictví, které mohou být i nadále důležité, jako jsou významné nedostatky ve vnitřních kontrolách.

**ETICKÝ KODEX****Změny v získávání zakázek**

210.10 Auditor, který je požádán, aby nahradil jiného auditora, nebo který uvažuje o účasti ve výběrovém řízení na zakázku, která je v současné době prováděna jiným auditorem, musí vyhodnotit, zda existují nějaké důvody, odborné či jiné, pro které by zakázka neměla být přijata, nebo důvody, které ohrožují dodržení základních principů. Například může existovat ohrožení odborné způsobilosti a řádné péče, pokud je přijata zakázka před tím, než se auditor seznámí se všemi relevantními skutečnostmi.

210.11 Významnost existujících rizik musí být vyhodnocena. V návaznosti na povaze zakázky to může vyžadovat přímé projednání se **stávajícím auditorem** s cílem zjistit související skutečnosti a okolnosti vztahující se k navrhované změně, tak aby se auditor mohl rozhodnout, zda je vhodné takovou zakázku přijmout. Například zdánlivé důvody pro změnu nemusí plně zobrazovat fakta a mohou indikovat nesouhlas se stávajícím auditorem, toto může ovlivnit rozhodnutí, zda přijmout jmenování.

210.12 Stávající auditor je vázán důvěrným charakterem informací. Zda a v jakém rozsahu smí auditor pojed-

návat klientské záležitosti s navrhovaným auditorem záleží na charakteru zakázky a dále na:

- obdržení souhlasu klienta k takovému projednání;
- právních a etických požadavcích vztahujících se k takové komunikaci, které se mohou lišit v jednotlivých zemích.

210.13 Pokud neobdrží přesné instrukce od klienta, nesmí stávající auditor obvykle sám od sebe poskytovat informace o klientovi. Okolnosti, za nichž je možné zveřejnit důvěrnou informaci, jsou uvedeny v sekci 140 části A tohoto Etického kodexu.

210.14 Pokud jsou identifikována rizika jiná, než ta zcela zřejmě nevýznamná, použití zabezpečovacích prvků musí být zváženo, aby rizika byla eliminována nebo redukována na přijatelnou úroveň.

210.15 Takové zabezpečovací prvky zahrnují:

- projednání klientských záležitostí plně a bez omezení se stávajícím auditorem;
- žádost na stávajícího auditora o informaci, zda podle jeho názoru existují skutečnosti, jichž by si měl být navrhovaný auditor vědom před tím, než se rozhodne zakázku akceptovat.
- ve svých nabídkách v rámci výběrových řízení uvádět, že před přijetím zakázky bude navrhovaný auditor žádat stávajícího auditora, zda podle jeho názoru existují odborné nebo jiné důvody, proč by jmenování nemělo být přijato.

210.16 Auditor zpravidla potřebuje obdržet souhlas klienta, nejlépe písemnou formou, aby se mohl setkat se stávajícím auditorem. Jakmile je takový souhlas získán, stávající auditor musí postupovat v souladu s příslušnými právními a ostatními předpisy vztahujícími se k takové žádosti. Pokud stávající auditor poskytuje informace, musí být poskytovány čestně a jednoznačně. Pokud navrhovaný auditor nemůže získat informace od stávajícího auditora, musí se pokusit získat informace o možných rizicích jiným způsobem, např. dotazováním u třetích stran nebo šetřením o vedoucích pracovnících nebo o těch, kteří odpovídají za správu a řízení u klienta.

210.17 Pokud rizika nemohou být eliminována, nebo snížena na přijatelnou úroveň, musí auditor, pokud nezíská potřebné informace jiným způsobem, odmítnout zakázku.

210.18 Auditor může být požádán, aby provedl práci, která doplňuje práci stávajícího auditora. Taková situace může vést k ohrožení principu odborné způsobilosti a řádné péče vyplývající z nedostatku nebo neúplnosti potřebných informací. Zabezpečovací prvky v tomto případě zahrnují informování stávajícího auditora o požadované práci, což poskytuje stávajícímu auditorovi možnost poskytnout relevantní informace nezbytné k řádnému provedení prací.

**Zákon o auditorech §15**

- Je-li auditor nahrazen jiným auditorem, poskytne novému auditorovi přístup ke všem shromážděným významným informacím, které se týkají auditované účetní jednotky.
- Za porušení mlčenlivosti se nepovažuje
  - poskytnutí informací novému auditorovi podle odstavce 3 nebo auditorovi skupiny v případě provádění auditu konsolidované účetní závěrky podle § 19 ...

**Stanislav Staněk,**

předseda Dozorčí komise KA ČR

**Michal Štěpán,**

člen Výkonného výboru KA ČR



## Nejrozsáhlejší modernizace účetních předpisů v Německu od roku 1985

Koncem května letošního roku (29. 5.) vstoupil v Německu v platnost nový zákon, tzv. Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG), který má za cíl vytvořit pro účetní jednotky bez vazby na finanční trhy trvalou, plnohodnotnou, ale zároveň finančně méně náročnou alternativu k IFRS. Právě tato skutečnost je jedním z důvodů, proč jeho legislativní

období začínající po 31. prosinci 2007. Předpisy týkající se čtvrté, sedmé, a osmé evropské směrnice platí počínaje obdobím po 31. prosinci 2008, ostatní předpisy po 31. prosinci 2009.

V tomto příspěvku bychom chtěli čtenářům přiblížit nejvýznamnější změny, které tato modernizace přináší a které jsou relevantní pro se-

ho majetku však vede k omezení výplaty zisku, kdy po výplatě zisku musí jeho nevyplacená část zůstat ve stejné výši, jako je zůstatková hodnota nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Při jeho aktivaci jsou dále vyžadovány dodatečné informace v příloze. Možnost aktivovat majetek je poprvé povolena až pro nehmotný majetek, jehož vývoj byl zahájen po prvním použití BilMoG.

Dále BilMoG zavádí povinnost aktivovat goodwill, jenž je potřeba odepisovat po dobu užívání. Při odepisování delším než pět let je nutné toto odepisování zdůvodnit. Použití zákona je v tomto případě také prospektivní, tedy platí pro koupele společností po prvním použití BilMoG.

Také v případě mimořádných - především daňových - odpisů dlouhodobého hmotného majetku byly uzákoněny změny. V minulosti takto provedené odpisy mohou v nové rozvaze zůstat, případně je možnost započíst je proti ostatním fondům ze zisku.

Mimořádné odpisy (u nás opravné položky) musí být nadále účtovány, pokud je snížení hodnoty majetku trvalejšího charakteru. Také existuje povinnost zpětného navýšení hodnoty majetku – rozpuštění opravných položek, pokud již neexistuje důvod pro toto snížení hodnoty. Toto pravidlo však neplatí pro goodwill.

U zásob byla zrušena možnost volby horní hranice jejich ocenění, nově jsou zásoby vykazovány ve výši výrobních nákladů (přímé náklady včetně nepřímých nákladů a odpisů vztahujících se na výrobu) s možností přičíst nepřímé sociální a správní náklady. Tato zásada je opět platná jen pro výrobky, jejichž výrobní proces začal po prvním použití BilMoG.

Vykazování v rámci vlastního kapitálu se také změnilo. Podle no-



vývoj již delší dobu sledujeme. Původní návrhy totiž byly v některých oblastech téměř identické s IFRS. Výsledkem je jakýsi „BilMoG – light“, který se snaží splnit možná až příliš mnoho úkolů (vedle přiblížení k IFRS je to použití účetní závěrky jako základny pro výpočet daní z příjmů, výplaty zisku a zároveň jako ochrany či zachování kapitálu).

Dobrovolně lze zákon použít již pro účetní období začínající po 31. prosinci 2008. Některé předpisy týkající se povinnosti vedení účetnictví, sestavování a ověřování účetní závěrky platí již pro účet-

stavování a ověřování individuálních závěrek podle německého práva, často spíše známějších pod označením HB II.

První z nich je možnost aktivovat nehmotný majetek vytvořený vlastní činností. Stejně jako v IFRS ovšem mohou být aktivovány pouze náklady na vývoj. Náklady na výzkum zůstávají neaktivovatelné. Ocenění takového majetku je provedeno na úrovni úplných vlastních nákladů (Vollkosten) a k jejich určení je potřeba mít odpovídající zpracovanou kalkulaci nákladů a její dokumentaci. Aktivace nehmotné-

vých zásad musí být vlastní podíl (vlastní akcie) vykázány odděleně od základního kapitálu zápornou hodnotou namísto původního vykázání jako aktivní položky finančního majetku.

Možnost vykazování tzv. ryze nákladových rezerv (např. na opravy vlastních strojů) byla zrušena. Povoleno je vykazování rezerv jen na ty opravy, které budou zahájeny do tří měsíců od ukončení starého účetního období. Rezervy tvořené v předchozích letech mohou být v rozvaze ponechány nebo rozpuštěny proti vlastnímu kapitálu.

Významná změna se týká ocenění rezerv, protože se má vztahovat na jejich budoucí hodnotu zohledňující nárůst cen a nákladů. V případě, že rezerva bude vykazována déle než jeden rok, musí být vykázána ve výši své současné hodnoty (Barwert). K tomu potřebná úroková sazba bude zveřejňována Deutsche Bundesbank. Z tohoto důvodu je proto potřeba rozšířit výkaz o vývoji rezerv (tzv. Rückstellungsspiegel) o sloupec „úrokový podíl“ (Aufzinsung / Abzinsung). Náklady a výnosy plynoucí z tohoto přecenění mají být vykázány ve finančním výsledku hospodaření.

Nadále zůstává možnost volby pro vykázání aktivní odložené daně a povinnost pro vykázání pasivní odložené daně. Výpočet odložených daní má probíhat podle nového, rozvahového konceptu – temporary-concept, tedy z rozdílů mezi účetními a daňovými zůstatkovými hodnotami (dosud byl používán výsledkový, tzv. timing-concept, tzn. byl porovnáván účetní a daňový výsledek hospodaření).

Odložená daň se vypočte na základě individuální sazby daně dané účetní jednotky v okamžiku zániku přechodného rozdílu. Diskontování odložené daně se stejně jako v IFRS nevyžaduje.

Odložené daně mohou být navzájem kompenzovány nebo vykázány odděleně v aktivech a pasivech zvlášť. Náklady a výnosy plynoucí ze změny výše odlože-

ných daní zůstávají vykázány ve výsledovce pod pozicí Daň z příjmů z běžné činnosti.

V případě vykázání odložené daňové pohledávky (po kompenzaci s odloženým daňovým závazkem) společnost nesmí z toho vyplývající zisk vyplatit (viz již popsaná tzv. Ausschüttungssperre u nehmotného majetku). V příloze účetní závěrky musí společnost popsat všechny rozdíly, které vedly ke vzniku odložené daně a jakou sazbou daně byly vypočteny. To platí i v případě, že společnost nevykazuje žádnou odloženou daň, tzn. nevyužila možnost vykázat aktivní odloženou daň či jen nevykazuje „aktivní přebytek“ odložené daňové pohledávky nad závazkem. Společnost dále musí zveřejnit v příloze rozpis výpočtu odložených daní, tzn. odsouhlasení daňového výsledku s účetním - Überleitungsrechnung.

Náklady a výnosy vznikající při prvním použití nových pravidel pro odloženou daň mají být vykázá-

ny ve vlastním kapitálu v ostatních fondech ze zisku.

Nově byl zaveden především v oblasti derivátů pojem oceňovací celek (Bewertungseinheit). Takový celek umožňuje za určitých podmínek podobných jako v IFRS (především efektivita) započíst protichůdnou změnu hodnoty zajišťované a zajišťovací položky. Neefektivní část zajišťovacího obchodu je nadále vykazována dle přísnějšího principu opatrnosti (tzv. Imparitätsprinzip), kdy jsou negativní vlivy na výsledek vykázány okamžitě již při podezření jejich vzniku, pozitivní až při jejich samotné realizaci v budoucnosti. V negativním případě to znamená, že na očekávané ztráty musí být vytvořena rezerva.

K zajišťovacím obchodům je potřeba vést dokumentaci, která obsahuje druh zajišťovaného rizika, časový horizont a objem zajišťování, specifikaci zajišťovaného a zajišťovacího instrumentu, důkaz o vhodnosti použitého zajišťovacího nástroje a metodu měření

**NAKLADATELSTVÍ 1. VOX a.s.**

**SUPER NABÍDKA!**

**UŠETŘÍTE 500,- Kč**

vzdělávání

**ÚČETNICTVÍ**

**IFRS**

**Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Lenka Krupová

**Aplikace v podnikové praxi**

Stav k 1.1. 2009

- Seznam požadavků na zveřejnění
- Řešené ilustrační příklady
- Glossář

**999,-**

Původní cena: 1499,-

možnosti

**1. VOX a.s. - Nakladatelství**

**VOX**  
kurzy, semináře, rekvalifikace

**WWW.VOX.CZ**

**jelenova@vox-kurzy.cz**

V objednávce uveďte identifikační znak KA/09.

efektivitu. V příloze jsou požadovány i další obsáhlé informace.

Nově upraven je také kurzový přepočítání neuhrazených pohledávek a závazků v cizí měně. Pro přepočítání pohledávek a závazků se splatností delší než jeden rok se nadále používá Imparitätsprinzip, tzn. nemohou být vykázány ještě nerealizované kurzové zisky, a naopak musí být vykázány nerealizované kurzové ztráty. U pohledávek a závazků se splatností kratší než jeden rok není tento princip zohledňován, což znamená, že je účtováno i o kurzovém zisku ze závěrkového přecenění.

Rozšířeny byly také povinnosti pro zveřejňování v příloze a ve výroční zprávě. Vedle výše uvedených povinností je nutno uvádět i informace o vzájemných vazbách k spřízněným osobám, výši honorářů pro auditora a k údajům o ručení je nutno připojit odhad rizika možného využití protistranou. Výroční zpráva byla rozšířena hlavně pro společnosti orientované na kapitálový trh.

Pro úplnost uvádíme, že BilMoG neřeší aktivaci předmětů finančního leasingu, protože ty již bývaly především z daňových důvodů vykazovány dříve (tzv. Leasing-Erlass).

Změny účetních předpisů, které jsme zmínili, jsou koncentrovány především v tzv. Třetí knize německého obchodního zákoníku.

**David Trytko**

**Ivana Oravcová**

Rödl & Partner Audit



## Až 52 procent slovenských firem se setkala s podvodným chováním

Více než polovina slovenských firem se za poslední dva roky setkala ve své organizaci s podvodným chováním. Až 47 procent firem tak utrpělo finanční ztráty do 100 000 EUR a 12 procent firem zaznamenalo ztráty v rozmezí od 101 000 do 250 000 EUR. Přitom jen 26 procent organizací uvádí, že mají zaveden kontrolní systém na prevenci podvodného chování. Vyplývá to

z průzkumu, který v letních měsících uskutečnily společnosti Surveillance, s.r.o., a TPA Horwath A&A, s.r.o., ve spolupráci s globální asociací profesionálních účetních ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants).

Průzkumu se zúčastnilo 74 firem převážně z oblasti průmyslu a služeb. Jako nejčastější příčinu podvodného chování označily slovenské firmy nedostatečné kontroly. A nejčastější příčinou odhalení podvodů jsou informace od zaměstnanců firmy. „Hovoříme o velmi vážném problému, protože 53 procent respondentů uvedlo, že nejfrekventovanějším dopadem podvodů na organizace jsou primárně finanční ztráty. Finanční profesionálové ve firmách by proto měli být iniciátory ochrany před podvodem a měli by intenzivně spolupracovat s nejvyšším vedením na prevenci podvodů,“ uvedla ředitelka ACCA pro Česko, Slovensko a Maďarsko Kateřina Benešová.

„Nejčastějším druhem interních podvodů v podnicích jsou krádeže majetku a použití prostředků pro

soukromé účely. K nejrozšířenějším externím podvodům patří manipulace při výběrovém řízení a vystavování falešných faktur. Podvodů se nejčastěji dopouštějí řadoví zaměstnanci a dodavatelé,“ uvedl Ivan Paule, partner poradenské společnosti TPA Horwath.

Firmy se snaží prostředky ztracené podvodným chováním zpětně získat. 41 procento respondentů uvedlo, že při zpětném získávání prostředků částečně uspěli. Až 10 procent však nezískalo žádnou náhradu vzniklých škod. Většina firem se při zpětném získávání prostředků spoléhá na vlastní síly. Jen 5 procent účastníků průzkumu uvedlo, že použili na vymáhání škod specializovanou externí firmu.

„Až 22 procent zkoumaných firem nám potvrdilo, že nevyšetřili ani jeden z podvodů, které za poslední dva roky zaznamenali. Toto je alarmující údaj. Je nutné si uvědomit, že za podvody stojí vždy konkrétní lidé, ne organizace jako takové. Kromě přímých finančních ztrát se podvody projevují v porušení obchodních vztahů a snížení morálky zaměst-



Prieskum o výskyte podvodov v organizáciách na Slovensku za rok 2009



nanců. Jejich dopad na úspěch firmy je tedy velmi hluboký a těžko měřitelný. Poskytnuté údaje o finančních ztrátách firem jsou pravděpodobně příliš optimistické," řekl Ján Lalka, ředitel forenzní agentury Surveillgence.

Zavedení kontrolního systému však není tím nejdůležitějším krokem ke snížení rizika podvodného chování v organizacích. Potvrzují to i odpovědi účastníků průzkumu: „Dvě třetiny organizací označily za nejdůležitější faktory růstu podvodů neefektivní soudnictví, nedostatečnou etickou kulturu a chybějící morální vzory ve společnosti. To, co je nutné změnit, je etické myšlení každého z nás. Máme před sebou běh na dlouhou trať," uzavírají organizátoři průzkumu.

Kompletní zpráva z průzkumu pod názvem „Průzkum o výskytu podvodů v organizacích na Slovensku za rok 2009“ je k dispozici na vyžádání.

*(Tisková zpráva Asociace globálních účetních, ACCA)*



## Váš specialista pro personální otázky v oblasti auditu, daní a účetnictví

**Schulmeister Management Consulting Praha v.o.s.**  
Ing. Dita Chrastilová, FCCA

Cílem naší společnosti je zajistit specializované personální poradenství. Vyhledáváme a zprostředkováváme kandidáty na všech úrovních, od asistentů až po pozici partnerů.

**Pomůžeme Vám získat, udržet a rozvíjet ty nejcennější zdroje, zdroje lidské.**

Rumunská 1, 120 00 Praha 2  
Tel.: +420 222 074 410, Fax: +420 222 074 411

[paha@schulmeister-consulting.com](mailto:paha@schulmeister-consulting.com)  
[www.schulmeister-consulting.com](http://www.schulmeister-consulting.com)

## Co najdete v e-příloze č. 9/2009

### **Přístup k e-příloze Auditor**

E- příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Auditóři si ji mohou stáhnout v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů ČR [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Hesla byla auditorům vygenerována a zaslána v květnu 2007. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Ing. Libuše Šnajdrové, e-mail: [snajdrova@kacr.cz](mailto:snajdrova@kacr.cz). Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem. O zasílání e-přílohy e-mailem můžou požádat také auditóři na e-mail: [lerova@kacr.cz](mailto:lerova@kacr.cz).

### **Uplatnění ISA úměrně velikosti a složitosti účetní jednotky**

Český překlad materiálu Rady pro mezinárodní auditorské a ověřova-

cí standardy (IAASB), který formou otázek a odpovědí osvětluje, jak koncepce mezinárodních auditorských standardů (ISA) umožňuje uplatnit tyto standardy tak, aby jejich aplikace byla úměrná velikosti a složitosti dané účetní jednotky. Materiál se zaměřuje na záležitosti, u nichž je pravděpodobné, že půjde o aplikaci standardů především v souvislosti s malými a středními podniky. Standardy ISA, jejichž text je nadále rozhodující, se tímto materiálem novelizují ani nenahrazují.

### **Na pomoc auditorům Předávání klientů – vzorové dokumenty**

V e-příloze najdete také vzorové dopisy související s procedurou předávání klientů mezi auditory, které jsou užitečnou pomůckou pro práci auditorů, připravenou autory člán-

ku „Předávání klientů“, Stanislavem Staňkem a Michalem Štěpánem.

### **Zaznamenali jsme Firmy tají své hospodaření**

Zákonnou povinnost zveřejnit účetní závěrku splňuje jen málo firem. Státu se to nedaří postihovat. Podle údajů společnosti Creditreform závěrku za rok 2007 uložilo do sbírky listin na rejstříkový soud pouze 11,5 % firem a za rok 2008 jen 7 % firem. Další podrobnosti najdete v přetisku článku z deníku Lidové noviny.

### **Nový zákon o auditorech přinesl více nezávislosti i více povinností**

Auditóři získali díky letos přijatému novému zákonu o auditorech větší nezávislost. Na druhou stranu firmy podléhající auditu mají nové povinnosti, například ohledně výběru auditora, uvedla ČTK.

-av-

**Deloitte.****David Batal a Pavel Kodýtek povýšení na pozici ředitele**

Společnost Deloitte jmenovala Davida Batala a Pavla Kodýtku na pozici ředitele oddělení auditu.



David Batal

**David Batal** (34) se specializuje na poskytování služeb finančním institucím a společnostem z oblasti nemovitostí. Mezi jeho klienty patří banky, leasingové, faktoringové a developerské společnosti. Významně se podílí na vzdělávacích a náborových aktivitách auditní-

ho oddělení. Pravidelně přednáší a publikuje. Je certifikovaným účetním znalcem ve Velké Británii a licencovaným auditorem v České republice. Absolvoval Fakultu Podnikové ekonomiky a managementu Vysoké školy ekonomické v Praze. V Deloitte působí více než deset let.

**Pavel Kodýtek** (34) se specializuje na poskytování služeb technologickým a výrobním firmám. Absolvoval dvouletý pracovní pobyt ve Spojených státech amerických. V pražské kanceláři má na staros-



Pavel Kodýtek

ti služby pro společnosti podnikající v regionu Společenství nezávislých států a dále americké společnosti. Pravidelně přednáší a vede semináře.

Vystudoval Fakultu mezinárodních vztahů Vysoké školy ekonomické v Praze a je licencovaným auditorem v České republice a Spojených státech. V Deloitte je zaměstnán více než deset let.

-av-

**PRICEWATERHOUSECOOPERS****Oddělení auditorů a poradenských služeb má nového ředitele**

Ředitelem v oddělení auditorů a poradenských služeb společnosti PricewaterhouseCoopers byl jmenován

**Petr Zmátlík** (35).



Petr Zmátlík

Petr Zmátlík se specializuje na telekomunikace, energetiku a plynárenství. V těchto oblastech získal

zkušenosti nejenom v rámci České republiky, ale i při svém dvouletém působení v londýnské kanceláři PricewaterhouseCoopers, kde měl možnost věnovat se široké škále služeb včetně organizace komplexní konsolidace, asistence při zavádění nových apertovacích systémů a konsolidačních mechanismů, posouzení kvality vnitřního kontrolního prostředí a informací

nefinančního charakteru, corporate governance a přípravy společnosti pro vstup na burzu.

Ve společnosti PricewaterhouseCoopers působí od absolvování Fakulty stavební Českého vysokého učení technického v Praze v roce 1997. Je členem Asociace certifikovaných účetních ve Velké Británii (ACCA/FCCA).

-av-

**KPMG****Blanka Dvořáková a Michal Hašek jmenování na pozici ředitele**

**Blanku Dvořákovou a Michala Haška** jmenovala auditorů společnost KPMG na pozici director v oddělení auditu. Dvořáková v e firmě pracuje 11 let. Specializuje se na výrobní společ-

nosti a stavební firmy podnikající v sektoru stavebnictví a nemovitostí. Hašek je v KPMG 15 let. Odpovídá za poskytování auditorů a poradenských služeb společností v petrochemickém průmyslu a telekomunikacích. -jk-



Blanka Dvořáková



Michal Hašek

**AUDITOR**

AUDITOR, číslo 9, 2009, ročník XVI, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** předsedkyně prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové: Ing. Eva Fišerová, Ing. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Jarmila Melichová. **Redakce:** Bc. Tereza Halouzková tel.: 774 999 335, e-mail: thalouz@seznam.cz. **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kacr@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, 607 972 085, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma).

Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 25. 11. 2009.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.

Foto na titulní straně: archiv KA ČR

